

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

Právnická fakulta

DISERTAČNÍ PRÁCE

2014

Petr KOTÁB

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE
PRÁVNICKÁ FAKULTA
Katedra finančního práva a finanční vědy

DISERTAČNÍ PRÁCE

Mezinárodní aspekty zdanění v České republice
International Aspects of Taxation in the Czech Republic

Vedoucí disertační práce:
Prof. JUDr. Milan Bakeš, DrSc.

JUDr. Petr Kotáb
Novodvorská 408
142 00 Praha 4

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem tuto disertační práci zpracoval samostatně, že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal, způsobem ve vědecké práci obvyklým a že tato práce nebyla využita k získání jiného ani stejného titulu.

V Praze dne 30. června 2014

.....
JUDr. Petr Kotáb

PODĚKOVÁNÍ

Chtěl bych touto cestou poděkovat panu prof. JUDr. Milanu Bakešovi, DrSc. za trpělivost a velkorysost, kterou mi projevoval vždy, zejména pak v pozici školitele této mé disertační práce.

JUDr. Petr Kotáb

OBSAH

PROHLÁŠENÍ	II
PODĚKOVÁNÍ	III
OBSAH	IV
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	VII
ÚVOD	1
1. ZÁKLADNÍ POJMY A SOUVISLOSTI MEZINÁRODNÍHO ZDANĚNÍ	4
1.1. VÝZNAM MEZINÁRODNÍHO ZDANĚNÍ.....	4
1.2. POJEM MEZINÁRODNÍ ZDANĚNÍ.....	7
1.3. PRINCIPY ZDAŇOVÁNÍ V MEZINÁRODNÍM KONTEXTU.....	8
1.4. PRINCIP SUVERENITY A JEHO LIMITY.....	14
1.5. OSOBNÍ A VĚCNÁ DAŇOVÁ PŘÍSLUŠNOST.....	16
1.6. NEOMEZENÁ A OMEZENÁ DAŇOVÁ POVINNOST, DAŇOVÝ DOMICIL.....	20
2. MEZINÁRODNÍ DVOJÍ ZDANĚNÍ	23
2.1. POJEM DVOJÍ ZDANĚNÍ	23
2.2. PŘÍČINY VZNIKU DVOJÍHO ZDANĚNÍ.....	23
2.2.1. DUÁLNÍ REZIDENCE	26
2.2.2. REZIDENCE VS. ZDROJ	29
2.2.3. DUÁLNÍ ZDROJ PŘÍJMŮ.....	30
2.3. VÝZNAM ZABRAŇOVÁNÍ VZNIKU DVOJÍHO ZDANĚNÍ.....	32
2.4. FORMY DVOJÍHO ZDANĚNÍ.....	34
2.5. MEZINÁRODNÍ DVOJÍ ZDANĚNÍ A DVOJÍ NEZDANĚNÍ.....	37
2.6. NÁSTROJE A METODY ZABRAŇUJÍCÍ VZNIKU DVOJÍHO ZDANĚNÍ.....	38
3. MEZINÁRODNÍ DAŇOVÉ PRÁVO	42
3.1. PODSTATA MEZINÁRODNÍHO DAŇOVÉHO PRÁVA	42
3.2. PRAMENY MEZINÁRODNÍHO DAŇOVÉHO PRÁVA	42
3.3. MEZINÁRODNÍ DAŇOVÉ SMLOUVY	44
3.4. ROLE MEZINÁRODNÍCH DAŇOVÝCH SMLUV	46
3.5. APLIKACE DAŇOVÝCH SMLUV	50
3.6. PROCES UTVÁŘENÍ MEZINÁRODNÍCH DAŇOVÝCH SMLUV	55
3.7. ZÁVAZNOST MEZINÁRODNÍCH DAŇOVÝCH SMLUV	58
3.8. VZTAH DAŇOVÝCH SMLUV A VNITROSTÁTNÍHO PRÁVA	59
3.9. VZTAH DAŇOVÝCH SMLUV A PRÁVA EVROPSKÉ UNIE.....	60
3.10. VÍDEŇSKÁ ÚMLUVA O SMLUVNÍM PRÁVU	61
3.11. INTERPRETACE DAŇOVÝCH SMLUV	64
3.12. SMLUVNÍ MODEL Y (OECD, OSN, USA)	67
3.12.1. MODELOVÁ SMLOUVA OECD.....	68

3.12.2. MODELOVÁ SMLOUVA OSN	70
3.12.3. MODELOVÁ SMLOUVA USA	71
3.13. DVOUSTRANNÉ A MNOHOSTRANNÉ DAŇOVÉ SMLOUVY	72

4. NĚKTERÉ FORMY PŘESHRANIČNÍHO PODNIKÁNÍ A JEJICH DAŇOVÉ KONSEKVENCE

74

4.1. STÁLÁ PROVOZOVNA	74
4.2. MEZINÁRODNĚ SPOJENÉ OSOBY	84

5. TYPY PŘESHRANIČNÍCH DAŇOVÝCH SITUACÍ

88

5.1. KAPITÁLOVÉ VÝNOSY A JEJICH ZDANĚNÍ.....	91
5.2. ZDANĚNÍ DIVIDEND A ROZDĚLOVANÝCH ZISKŮ	93
5.3. ZDANĚNÍ ÚROKŮ	97
5.4. ZDANĚNÍ LICENČNÍCH POPLATKŮ	101
5.5. NEMOVITÝ A MOVITÝ MAJETEK.....	103
5.6. PŘÍJMY ZE ZÁVISLÝCH ČINNOSTÍ	106
5.7. PENZE A POJIŠTĚNÍ.....	107
5.8. JINÉ PŘÍJMY	108

6. MEZINÁRODNÍ DAŇOVÁ OPTIMALIZACE

112

6.1. VÝZNAM A ÚLOHA DAŇOVÉ OPTIMALIZACE.....	113
6.2. MEZINÁRODNÍ DAŇOVÉ STRUKTURY.....	115
6.3. OPTIMALIZACE ZDANĚNÍ PŘESHRANIČNÍCH TRANSAKCÍ.....	120
6.3.1. FORMA AKVIZICE	121
6.3.2. DCEŘINÁ SPOLEČNOST NEBO ORGANIZAČNÍ SLOŽKA.....	122
6.3.3. FORMA KAPITALIZACE.....	122
6.4. OPTIMALIZACE ZDANĚNÍ PODÍLŮ NA ZISKU	123
6.5. OPTIMALIZACE ZDANĚNÍ U ZAHRANIČNÍCH FYZICKÝCH OSOB	123
6.6. MEZINÁRODNÍ DAŇOVÁ KONSOLIDACE (ZDANĚNÍ SKUPINY).....	126

7. OPATŘENÍ K ZAMEZENÍ VYHÝBÁNÍ SE ZDANĚNÍ A DAŇOVÝCH ÚNIKŮ

127

7.1. POJEM A VÝZNAM.....	128
7.2. VŠEOBECNÁ OPATŘENÍ PROTI VYHÝBÁNÍ SE ZDANĚNÍ.....	130
7.2.1. KOMERČNÍ ÚČEL	130
7.2.2. FORMA A OBSAH V DAŇOVÉM PRÁVU	131
7.3. SPECIÁLNÍ OPATŘENÍ PROTI VYHÝBÁNÍ SE ZDANĚNÍ	133
7.3.1. „ANTI-TREATY SHOPPING“	133
7.3.2. OVLÁDANÉ ZAHRANIČNÍ SPOLEČNOSTI (CFC)	136
7.3.3. NÍZKÁ KAPITALIZACE	138
7.3.4. PŘEVODNÍ CENY	142
7.3.5. DALŠÍ NÁSTROJE	148

ZÁVĚR

152

SHRNUTÍ

157

SUMMARY	159
SEZNAM PŘÍKLADŮ, SCHÉMAT A TABULEK	162
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	163
A. MONOGRAFIE A NEPERIODICKÉ PUBLIKACE:.....	163
B. ČASOPISY A PERIODIKA:	166
C. INTERNETOVÉ ZDROJE:	167
D. PRÁVNÍ PŘEDPISY A OSTATNÍ ZDROJE:.....	168
ANOTACE	171
ABSTRACT	171
KLÍČOVÁ SLOVA	172
KEY WORDS	172

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

daňová smlouva	– mezinárodní smlouva o zamezení dvojímu zdanění
DŘ	– zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
EHS	– Evropské hospodářské společenství
ES	– Evropské společenství
ESD	– Evropský soudní dvůr
EUR	– euro, společná měna zemí Eurozóny
HDP	– hrubý domácí produkt
IBFD	– Mezinárodní úřad pro finanční dokumentaci (<i>International Bureau of Fiscal Documentation</i>)
IFA	– Mezinárodní fiskální asociace (<i>International Fiscal Association</i>)
Kč	– koruna česká
NSS	– Nejvyšší správní soud
OECD	– Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (<i>Organization for Economic Co-operation and Development</i>)
OEEC	– Organizace pro evropskou ekonomickou spolupráci (<i>Organization for European Economic Co-operation</i>)
OSN	– Organizace spojených národů
SFEU	– Smlouva o fungování Evropské unie
SEU	– Smlouva o Evropské unii
SDEU	– Soudní dvůr Evropské unie
Směrnice MDS	– Směrnice Rady č. 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států
Směrnice o fúzích	– Směrnice Rady č. 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy
TPD	– dokumentace k převodním cenám (<i>transfer pricing documentation</i>)
USA	– Spojené státy americké
USD	– americký dolar
ZDP	– zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZDPH	– zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

ÚVOD

Předložená disertační práce se zabývá mezinárodním zdaněním. Snaží se identifikovat, postihnout a formulovat základní principy a pravidla mezinárodního zdanění uplatňovaná obecně v různých zemích světa a zvláště se pak zaměřit na jejich přítomnost v českém pozitivním právu a aplikovatelnost v daňové praxi České republiky.

Mezinárodní zdanění je bezesporu aktuální a atraktivní téma, které je předmětem zájmu a úsilí o jeho poznání nejen v právní a ekonomické teorii, ale zejména i v daňové praxi, ať už jí rozumíme plánování a realizaci daňových vztahů nadnárodních korporací a skupin, malých a středních podniků či jednotlivců, vzkvétající podnikání daňově poradenských firem a kanceláří, či zdokonalující se a na sofistikovanosti nabývající praxi státních orgánů podílejících se na správě daní.

Mezinárodní zdanění obsahuje poměrně rozsáhlou a komplexní problematiku, jejíž plné postihnutí jde nad rámec jediné disertační práce. Proto i předložená práce se zabývá pouze vybranými okruhy problémů mezinárodního zdanění se dotýkajících s tím, že mnoho dílčích avšak významných a zajímavých podtémat, problémů a aspektů mezinárodního zdanění nemohlo být z kapacitních důvodů do předložené práce zahrnuto a zůstává pro autora předložené práce výzvou k případnému dalšímu důkladnějšímu zpracování v budoucnu. Práce se zaměřuje na mezinárodní aspekty přímých daní a zejména pak daní z příjmů a naopak ponechává stranou mezinárodní zdanění prostřednictvím daní nepřímých, které představují relativně samostatnou oblast zkoumání.

Předložená práce je rozdělena do sedmi kapitol, v nichž se autor zaměřuje především na teoretické a koncepční otázky mezinárodního zdanění s ilustrativními příklady jak se tyto otázky promítají do tuzemské daňové praxe.

V první kapitole jsou nastíněny některé základní pojmy a souvislosti mezinárodního zdanění včetně důvodů jeho vzniku a jeho souvislostí s institutem státní suverenity. Druhá kapitola je věnována mezinárodnímu dvojímu zdanění a zkoumá jeho příčiny a modalitu, jakož i základní nástroje k jeho zmírnění či úplnému odstranění. Třetí kapitola se zabývá pojmem a podstatou mezinárodního daňového práva, všímá si jeho pramenů a akcentuje roli mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění při utváření mezinárodního daňového práva. Čtvrtá kapitola se snaží stručně postihnout některé nejobvyklejší formy přeshraničního podnikání a jejich daňové konsekvence. V páté kapitole jsou vymezeny některé základní typy přeshraničních daňových situací a je naznačen způsob jejich řešení, používaný ve většině vyspělých států světa a opírající se o významnou unifikační práci Organizace pro

hospodářskou spolupráci a rozvoj (Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD) vtělenou do jejího autoritativního dokumentu – modelové smlouvy OECD. Šestá kapitola pojednává o některých typických směrech a modelech mezinárodní daňové optimalizace vycházejících z obvyklých a v mnoha státech světa uplatňovaných pravidel mezinárodního zdanění. Sedmá kapitola pak naopak shrnuje některé z pohledu daňové správy a států jako příjemců daňových výnosů nežádoucí daňové praktiky, k nimž ze strany daňových subjektů zejména na mezinárodní aréně dochází, a charakterizuje základní způsoby a nástroje obrany, které státy využívají k čelení pokusům o vyhýbání se zdanění a daňové úniky.

Předložená disertační práce sleduje standardním způsobem tři hlavní cíle vědeckého poznání, kterými jsou explorace, neboli popis (deskripce) a utřídění (klasifikace) zkoumaných problémů a situací, predikce, čili předpovědění vztahů mezi zkoumanými jevy, a explanace, neboli vysvětlení těchto vztahů. V konkrétnější rovině si pak předložená práce klade za cíl vystihnout, co jsou základní principy a pravidla mezinárodního zdanění, které ovlivňují přístupy k této problematice v globálním měřítku a specificky pak v České republice. Vybraným principům a pravidlům se práce věnuje ve větší hloubce, přičemž se je snaží charakterizovat, osvětlit jejich působení a vymezit vztahy mezi nimi. Práce přitom využívá jisté míry simplifikace a exemplifikace tak, aby mohla být případně využita i pro pedagogické účely.

Z hlediska metodologického jsou v předložené práci využity vědecké metody analýzy a syntézy, indukce a dedukce. V menší míře je využita rovněž metoda komparace.

S využitím analýzy jsou v předložené práci rozlišovány jednotlivé části a prvky zkoumaného objektu, tedy mezinárodního zdanění, jsou určovány podmínky jejich vzniku, etapy jejich vývoje. V rámci analytické metody je při zkoumání mezinárodního zdanění postupováno od složitějšího k jednoduššímu a je oddělováno podstatné od nepodstatného.

Navazující metodou je syntéza, která spojuje jednotlivé vyabstrahované prvky vztahů mezinárodního zdanění v myšlenkový celek, dodává jednotě konkrétnost, nalézá vztahy jednoho prvku či jevu k jinému a mezi více prvky navzájem a objasňuje vztahy a mechanismus funkcí mezi zkoumanými prvky či jevy.

Metoda indukce umožňuje usuzování z jednotlivého na obecné, tedy v procesu poznání vycházejícího z empiricky nebo logicky zjištěných faktů dospět k obecnějším závěrům, neboli dovodit (inferovat) z konkrétního obecné.

Metoda dedukce v širším pojetí představuje způsob usuzování od obecného ke zvláštnímu. Ve vědecké práci umožňuje metoda dedukce vzájemným hodnocením a porovnáním zkoumaných prvků a jevů vytvářet nová tvrzení a nové závěry.

Metoda komparace neboli srovnání jevů umožňuje poznat, v čem se zkoumaný jev odlišuje od jiných nebo v čem se s nimi shoduje. Bývá považována za jednu z nejjednodušších vědeckých metod, která sama o sobě obvykle neposkytuje vědecké vysvětlení zkoumaných jevů. Metoda komparace je v předložené práci využita jen v omezené míře, což je dáno jednak jejím zmíněným vědeckým významem, jednak skutečností, že předložená práce cíleně nemá srovnávací charakter ani poslání.

Předložená disertační práce vychází z právního stavu ke dni 30. června 2014.

1. ZÁKLADNÍ POJMY A SOUVISLOSTI MEZINÁRODNÍHO ZDANĚNÍ

1.1. Význam mezinárodního zdanění

Současný trend vývoje ekonomických aktivit soukromého (ale do značné míry i veřejného) sektoru ve světě směřuje ke stále hlubší globalizaci. Nikdy předtím nebyl svět tak propojený, jako je tomu v současnosti. Technický rozvoj v posledních stoletích s sebou přinesl nebývalý rozmach infrastruktury, možností dopravy a v neposlední řadě zajisté i v oboru informačních technologií. Nikdy předtím nebylo fyzické přemísťování osob nebo zboží tak jednoduché jako v současnosti. Stejně jako nikdy předtím nebylo tak jednoduché poskytovat služby z jednoho konce světa zákazníkovi nacházejícímu se na druhém konci světa. Ve světě se stírají hranice, vzdálenosti se stávají relativními. Toto všechno přispívá ke zvýšenému pohybu přeshraničních toků práce, zboží, služeb či kapitálu. Liberalizace světového obchodu je na vzestupu kontinuálně od konce druhé světové války. Zatímco například v roce 1960 Spojené státy americké exportovaly zboží a služby v hodnotě skoro 26 miliónů USD a importovaly zboží a služby v hodnotě přes 22 miliónů USD, v roce 2012 již USA exportovaly zboží a služby za skoro 2,2 biliónu USD a importovaly v hodnotě přes 2,7 biliónu USD.¹

V případech, kdy dochází k ekonomickým aktivitám subjektů jednoho státu na vymezeném území tohoto státu, je aplikace práva daleko jednodušší, protože se postupuje podle jedné pravidel. Co však v situaci, kdy se objeví mezinárodní prvek? Právo kterého státu se v takovém případě má aplikovat? V této souvislosti je proto nevyhnutelné, aby existoval systém a způsoby, jak řešit takové situace. Svět zrychluje tempo a všeobecně právo nemůže zůstat rigidní, protože by nedokázalo reflektovat moderní výzvy a bylo by neaplikovatelné, sankce za porušování pravidel by byly bezzubé a společnost by se stále více dostávala do polohy Hobbova *homo homini lupus*.² Existence práva je legitimní a žádoucí v jakémkoli prostředí, protože reguluje společenské vztahy, stanovuje jim pravidla hry a definuje hranice hřiště. Právo je partnerem společenských vztahů. Jde o synallagmatický vztah, kde jeden bez druhého nemůže existovat. Proto i současný svět, který se vyznačuje

¹ UNITED STATES CENSUS BUREAU. *U.S. Trade in Goods and Services - Balance of Payments (BOP) Basis*. [online], 08. 02. 2013. Dostupné na <<http://www.census.gov/foreign-trade/statistics/historical/gands.txt>>, [cit. 22. 3. 2014].

² HOBBS, T. *De Cive or The Citizen, The Epistle Dedicatory*. London 1651, Appleton-Century-Crofts, Inc., New York, 1949, s. 1. Dostupné také [online] na <<https://archive.org/stream/deciveorcitizen00inhobb#page/n39/mode/2up>>, [cit. 25. 4. 2014].

geometrickou řadou narůstající kvantitou i kvalitou inovací například v oblasti informačních technologií, potřebuje někoho, kdo by dokázal stanovit pravidla chování subjektů na tom kterém hřišti. Kdyby tato pravidla neexistovala, celý technologický rozvoj, který přispívá ke zvyšování životní úrovně každého z nás, by tak byl ohrožen. V extrémním, avšak ilustrativním příkladu, kdyby podnikatel podnikající v České republice chtěl prodávat svoje zboží do země X, kde by neexistoval právní předpis, který by prikazoval odběrateli zaplatit za toto zboží, podnikatel by tam zajisté svoje zboží nedodával. Kdyby zboží do země X neprodal, znamenalo by to, že by tolik nevyráběl, a tudíž by nemusel zaměstnávat tolik zaměstnanců, respektive by stávajícím zaměstnancům nepřiznal vyšší mzdy nebo odměny za dobré hospodářské výsledky. Tak může mít nevyhovující regulace na jednom konci světa ekonomické dopady na druhém konci světa.

A v tom přesně tkví význam mezinárodního zdaňování. Tentýž podnikatel z České republiky by byl zajisté méně motivován investovat do výroby zboží určeného pro zemi X, kdyby věděl, že ze zisku, jehož dosáhne tímto prodejem, by musel platit 30% daň v zemi X a zároveň i 19% daň v České republice. Kdyby tedy tímto obchodem dosáhl zisk před zdaněním například 100 000 Kč, po zdanění by mu zůstalo jen 51 000 Kč. Z toho by musel zaplatit ještě 15% daň z podílu na zisku při distribuci tohoto zisku z jím vlastněné společnosti s ručením omezeným, aby mohl s takovým ziskem volně disponovat pro soukromé účely. Celkově by tedy z celého zisku získal jen 43,35 %. Takovéto daňové zatížení je nejen v rozporu se základními principy spravedlnosti a neutrality v daňovém právu, ke kterým se dostaneme později, ale je i v rozporu se zájmy každého jednoho dotčeného subjektu. Český podnikatel přirozeně nechce být do takovéto míry zdaňován, protože se mu nevyplatí při daném riziku, které s sebou přináší taková ekonomická operace, dosahovat tak nízký zisk. Není zajisté v zájmu České republiky mít nižší daňové příjmy. Neexistence právní úpravy řešení tohoto dvojí zdanění by vedla k tomu, že by se český podnikatel vzdal této konkrétní ekonomické operace, a tak by mu nevznikl zisk, který by Česká republika mohla zdanit, ani by nenastaly doprovodné ekonomické efekty s pozitivním fiskálním dopadem pro Českou republiku (zdanění mezd zaměstnanců zapojených do dané ekonomické operace včetně parafiskálního zatížení pojistným, nepřímé zdanění spotřeby zisku podnikatele i mezd zaměstnanců, atd.). Rovněž není v zájmu České republiky nepodporovat zaměstnanost a zvyšování životní úrovně obyvatel. A stejně tak by se neuskutečnění dané ekonomické operace dotklo i země X, která by tak přišla o daňový příjem. Tato situace proto zákonitě vyžaduje řešení. Jaké to však bude řešení, když proti sobě stojí zájmy dvou svrchovaných, samostatných subjektů mezinárodního práva, které nespádají společně pod žádnou

mezinárodní autoritu, která by jim mohla direktivně určit pravomoc ke zdanění a jeho míru? A jaké je řešení, když neexistují žádné mezinárodní, nýbrž pouze národní daně? Tímto řešením je kooperace těchto subjektů, které sledují společný cíl ze dvou různých úhlů pohledu. Takovým řešením je tedy vytvoření právního rámce na nadnárodní úrovni, který by dotčené státy byly s to akceptovat a který by efektivně řešil vzniklé konflikty národního zdanění.

Díky účinkům globalizace poznáváme i jiný rozměr mezinárodního zdaňování. Tento rozměr představuje stav, kdy jednotlivé státy nemohou izolovat své daňové systémy, vyjmout je z prostředí, ve kterém plně působí globální účinky zdanění. Jednotlivé státy a daňová teritoria podléhají globální konkurenci, která existuje i v oblasti daňových systémů. Dnes mnohé země světa zápasí o přízeň zahraničního investora mimo jiné též prostřednictvím svých daňových systémů. Daňová konkurence podněcuje některé státy ke kooperaci a nutí je společně usilovat o odvrácení nepříznivých důsledků daňové konkurence, která se často projevuje v soutěži některých zemí o nalákání zahraničních investorů i jiných ekonomických subjektů nabídkou co nejnižšího daňového zatížení (tzv. „*race to the bottom*“ neboli „závod ke dnu“).

Mezinárodní zdanění proto představuje soubor národních i nadnárodních daňových pravidel, která se aplikují na transakce s mezinárodním prvkem. To, že dnes existují tisíce bilaterálních a multilaterálních smluv z oblasti mezinárodního zdanění jen potvrzuje skutečnost, že potřeba poznání a aplikace akceptovaných pravidel zdaňování v případě existence mezinárodního prvku je nevyhnutelná. Právní úprava týkající se mezinárodního zdanění není obsažena jen v mezinárodních dokumentech, ale i v národních právních úpravách jednotlivých států. Mnoho států má ve své legislativě daňová pravidla, která zasahují do mezinárodního zdanění, například v oblasti zamezování vzniku dvojího zdanění či v boji proti daňovým únikům nebo proti agresivnímu daňovému plánování. Na mezinárodním poli upravuje mezinárodní zdanění mnoho právně závazných, ale i nezávazných dokumentů. Mezinárodní zdanění má za cíl určit principy, východiska a pravidla při zdaňování nejen příjmů, ale i majetku v případě existence nějakého cizího prvku. Pojem mezinárodního zdanění je tedy potřebné interpretovat maximálně extenzivně a neomezovat se jen na oblasti zamezování vzniku dvojího zdanění. Jde o celý rozsah vztahů, které souvisí s:

- problematikou zamezování vzniku dvojího zdanění,
- mezinárodním daňovým plánováním,
- problematikou daňových rájů,

- problematikou boje proti daňovým únikům a legalizaci příjmů z trestné činnosti,
- problematikou boje proti vyhýbání se zdanění,
- harmonizací daní,
- vytvářením mezinárodních daňových standardů apod.

Mezinárodní zdaňování má nesmírný význam pro národní daňové právní systémy, a to především tím, že pomáhá:

- pěstovat spravedlnost v daňověprávních vztazích s mezinárodním prvkem, a to hlavně ukládáním stejného daňového zatížení u domácích i zahraničních poplatníků se stejnými příjmy a stejnou schopností platit daně bez ohledu na zdroj příjmu,
- zlepšovat domácí konkurenceschopnost,
- získat spravedlivý podíl z příjmů z přeshraniční ekonomické aktivity,
- zabezpečit přiměřenou rovnováhu mezi neutralitou daní při exportu kapitálu a neutralitou daní při importu kapitálu.³

1.2. Pojem mezinárodní zdanění

Mezinárodní obchod a další mezinárodní hospodářské vztahy s sebou přinášejí i mezinárodní zisky, které chtějí přirozeně zdanit všechny země, kterých se konkrétní mezinárodní hospodářská transakce týká. V tomto prostředí narážíme na pojem mezinárodní zdanění (mezinárodní zdaňování), které tradičně daňová praxe spojuje v užším smyslu s ustanoveními příslušných smluv o dvojím zdanění. V širším smyslu však jde o termín, který zahrnuje celou škálu právních vztahů majících oporu jak v legislativě jednotlivých států a jurisdikcí upravující příjmy daňových rezidentů ze zahraničí a příjmy daňových nerezidentů z tuzemských zdrojů, tak i v národních i mezinárodních normativních aktech obsahujících ustanovení zabráňující vzniku dvojího právního a ekonomického zdanění a vyhýbání se daňové povinnosti, a rovněž v neposlední řadě i v evropské daňové legislativě. Kromě toho pod pojem mezinárodní zdanění spadá i legislativa zemí upravující odložení či prominutí daňové povinnosti v případě různých mezinárodních transakcí (např. daňové pobídky),

³ ROHATGI, R. *Basic International Taxation, Volume One, Principles of International Taxation*. 2. vydání. BNA International Inc., London 2005, s. 1. ISBN 978-0-906524-10-7.

zdaňování diplomatů, konzulárních pracovníků a různých představitelů mezinárodních organizací.⁴ Mezinárodním zdaněním se dále rozumí globální daňová pravidla (ať již mají svůj zdroj v právu národním či mezinárodním), která se uplatňují na transakce mezi dvěma nebo více státy světa nebo subjekty z nich. Zahrnuje veškeré daňové vztahy vyvstávající na základě právních předpisů státem přijatých (ať již se jedná o zákony a jiné normativní akty vnitrostátní nebo přijaté mezinárodní smlouvy a jiná pravidla mezinárodního práva) o zdanění příjmů, pokud je v těchto vztazích přítomen zahraniční prvek.

Neexistují mezinárodní daně. Daně nejsou svou podstatou mezinárodní, ale státní. Stejně tak neexistuje žádné globální (celosvětové) daňové právo či zákonodárství, jež by upravovalo přeshraniční transakce. Navíc rovněž neexistuje žádný mezinárodní daňový soud či finanční, správní nebo jiný orgán, který by se zabýval řešením daňových otázek. Všechny daně jsou stanovovány, vybírány a spravovány podle národního práva jednotlivých států domácími finančními orgány na úrovni federace, státu, nebo na místní úrovni. Toto národní právo ovšem dopadá i na přeshraniční transakce. Mezinárodní zdanění je tak regulováno národními právními předpisy a vedle nich také mezinárodním obyčejovým a smluvním právem.⁵

1.3. Principy zdaňování v mezinárodním kontextu

Stejně jako jiná odvětví společenského života i mezinárodní zdanění obsahuje některé základní principy, na jejichž základech stojí a od nichž se odvíjí mezinárodní daňové právo. Tyto principy se odvíjí od všeobecných principů daňového práva, mezi které podle V. Babčáka řadíme například:⁶

- jednoznačnost vyjádření a zabezpečování fiskálních zájmů státu a orgánů územní samosprávy prostřednictvím daňověprávních norem,
- prioritu fiskálních zájmů státu v právní úpravě daňověprávních norem,
- protiřečení mezi fiskálními zájmy státu nebo územní samosprávy a osobně-majetkovými zájmy daňových subjektů,
- konformita s obsahem daňověprávních norem,

⁴ LYONS, S. M. (ed.). *International Tax Glossary*. Revised 3rd edition. The International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1996, s. 172. ISBN 90-70125-85-4.

⁵ ARNOLD, B. J.; MCINTYRE, M. J. *International Tax Primer*. Second Edition. Kluwer Law International, The Hague, 2002, s. 2-7. ISBN 90-411-8898-3.

⁶ BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava, EPOS, 2010, s. 43-44. ISBN 978-80-8057-851-0.

- politický kompromis jako výsledek právní regulace, který je podmíněný nevyhnutelností materiálního zabezpečení činnosti státu a územní samosprávy,
- kogentnost a imperativnost,
- daňovou spravedlnost,
- vyloučení dvojího zdanění.

Do pravidel mezinárodního zdanění se ovšem promítají cíle a principy zdanění národního, na nichž je vybudována příslušná národní daňová soustava. Mezi takové cíle a principy lze obvykle zařadit následující:

- daňová spravedlnost projevující se v uvalování stejného daňového břemene na domácí i zahraniční poplatníky se stejnými příjmy a stejnou platební schopností, bez ohledu na zdroj příjmů,
- podpora domácí konkurenceschopnosti a ekonomického růstu prostřednictvím fiskálních nástrojů,
- snaha o získání spravedlivého daňového podílu na příjmech z přeshraničních transakcí,
- daňová neutralita ve vztahu k vývozu i dovozu kapitálu (absence překážek daňového charakteru znesnadňujících přítok kapitálu z ciziny oproti odtoku kapitálu do ciziny a naopak).

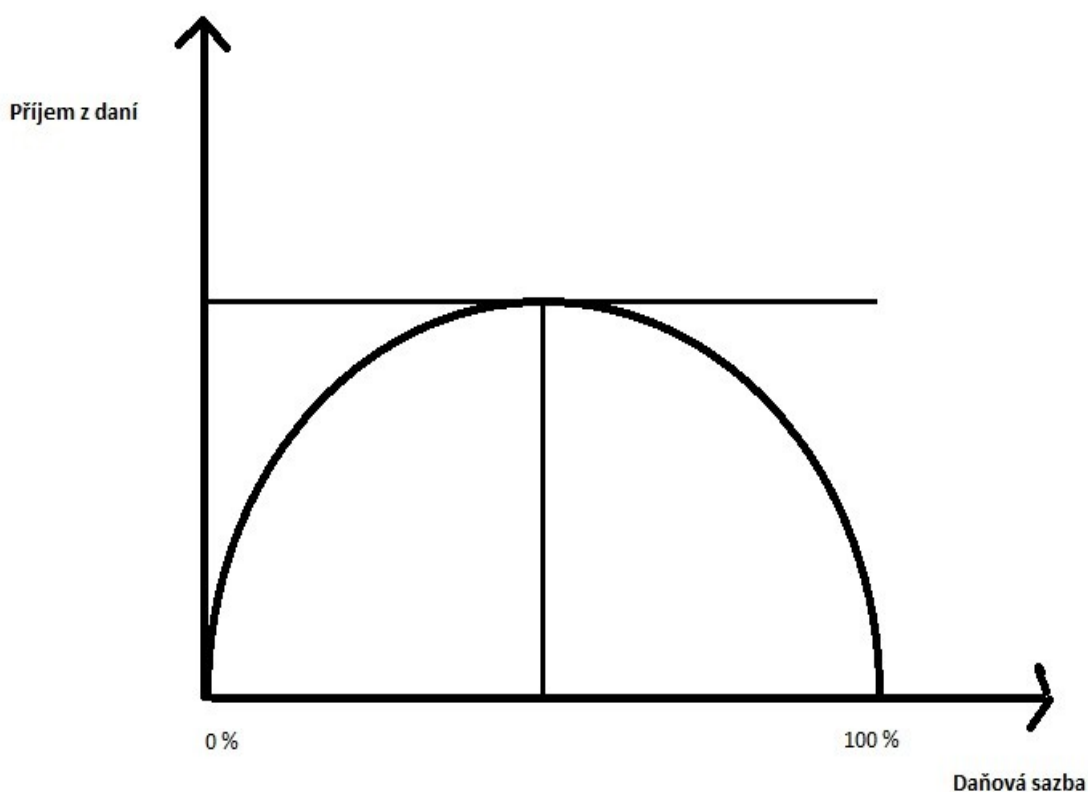
Vycházejíce z těchto základních principů daňového práva a úžeji vymezeného mezinárodního práva abstrahujeme dva nejzákladnější pilíře, od kterých se odvíjí jakákoli právní úprava regulující právní vztahy v mezinárodním zdanění. Hovoříme o těchto dvou základních zásadách:

- spravedlnost a
- neutralita.

Tyto dva principy obsahově vycházejí ze základních principů všeobecně aplikovatelných na daňové právo jako takové. Zdaňování v mezinárodním kontextu však s sebou přináší určitá specifika především v souvislosti s ekonomickou aktivitou soukromého sektoru. Zvyšování daňového a administrativního zatížení negativně ovlivňuje ekonomickou aktivitu soukromého sektoru a brzdí tak hospodářský rozvoj, a tedy i zvyšování životní úrovně. Jedním ze způsobů, jak eliminovat tyto negativní efekty nepřímé regulace, je princip

spravedlivé daně, podle kterého je dobrá daň spravedlivou daní. Když je daň špatná, spravedlivá není. Daň, které podléhá český podnikatel v úvodním příkladu, určitě není spravedlivá. „*Tam, kde si daňovní poplatníci myslí, že daňový systém je spravedlivý, tam je větší pravděpodobnost, že poplatníci nebudou placení daní obcházet.*“⁷ Interpretací *argumentum a contrario* dojdeme k tvrzení, že tam, kde si daňovní poplatníci myslí, že daňový systém je nespravedlivý, tam se budou snažit daním vyhýbat. Pojem daňová spravedlnost je úzce spjat s daňovými sazbami; korelaci těchto dvou institutů názorně vyjadřuje tzv. Lafferova křivka:⁸

Schéma 1: Lafferova křivka



⁷ MILLER, A., OATS, L. *Principles of International Taxation*. Tottel Publishing Ltd., Haywards Heath, 2006, s. 13. ISBN 978-1-84592-327-3.

⁸ Lafferova křivka vyjadřuje známý postulát, že inkaso z výběru daní od určité výše relativního daňového břemene (reprezentovaného třeba daňovou sazbou) nestoupá, nýbrž klesá až k nule, a popírá tak jednoduchou úměru „čím vyšší relativní výše zdanění, tím vyšší daňové inkaso“. Lafferova křivka je pojmenována po Arthuru Betzu Lafferovi (nar. 1940), profesoru na několika univerzitách v USA, jenž, ačkoli si neosobuje výlučné autorství uvedeného postulátu, jej propagoval během svého působení v roli ekonomického poradce několika vlád v USA. Blíže viz např. ENCYCLOPAEDIA BRITANNICA. *Arthur B. Laffer*. Encyclopaedia Britannica Inc. 2014, [online]. Dostupné na <<http://www.britannica.com/EBchecked/topic/327710/Arthur-B-Laffer>> [cit. 18. 7. 2014]; a také LAFFER, A. *The Laffer Curve: Past, Present, and Future*. The Heritage Foundation 2014 [online.] Dostupné na <<http://www.heritage.org/research/reports/2004/06/the-laffer-curve-past-present-and-future>> [cit. 2. 7. 2014].

V kontextu mezinárodního zdanění princip spravedlnosti vyžaduje, aby daňový výnos z přeshraničních ekonomických aktivit byl spravedlivě sdílen dotčenými státy. Všichni rezidenti určitého státu požívají ochrany a různých výhod, které jsou poskytovány daným státem, a proto by měli být zdaněni ze všech svých příjmů, které dosáhnou doma nebo v zahraničí.⁹ Tento princip rovněž vyžaduje, aby poplatníci zapojení do přeshraničních ekonomických aktivit nebyli ani diskriminováni, ani nepatříčně zvýhodňováni prostřednictvím daňového břemene na ně dopadajícího.

Za základní princip zdaňování je považovaný princip neutrality daní, v odborné literatuře častokrát označovaný jako efektivnost zdaňování. Neutralita daní znamená, že daně by měly ovlivňovat ekonomické rozhodování co nejméně.¹⁰ Při neutralitě fiskálních systémů nedochází uložením daně ke vzniku deformace ztráty účinnosti a daňoví poplatníci nejsou ovlivněni daňovými aspekty při podnikatelském rozhodování.¹¹ Všeobecně tedy tento princip můžeme charakterizovat jako stav, kdy se jakákoli ekonomická rozhodnutí mají přijmout bez ohledu na daňové důsledky. Daně by měly mít neutrální vliv na rozhodování subjektů například v souvislosti s investováním, místem podnikání, koupí, prodejem a podobně. Ve všeobecném pojetí by daňový systém měl být konstruován takovým způsobem, aby daňové subjekty neměly motivaci přizpůsobovat své ekonomické aktivity v závislosti na jejich daňových důsledcích.

V mezinárodním zdanění se tento princip aplikuje v přeshraničních transakcích. Daňové subjekty se v současném globálním světě rozhodují, kde alokovat svoje prostředky a toto rozhodování by nemělo být ovlivněno daňovými konsekvencemi takovýchto alokací. Absolutní neutralita daní v mezinárodním prostoru však nemůže být dosažena vzhledem k existenci států a jurisdikcí, které razí teorii žádných, respektive minimálních přímých daní. V takovémto prostředí je z globálního hlediska náročné docílit absolutní neutralitu daní. Neexistuje ani žádná nadnárodní autorita, která by určovala daně a daňové systémy jednotlivým zemím s cílem dosažení maximální efektivnosti, spravedlnosti a neutrality daní.

Z ekonomického hlediska je neutralita daní v mezinárodním zdanění velmi významným prvkem, jelikož v případě její absence je destruována efektivnost vynakládání

⁹ TAFERNER, M. *Source versus Residence Principle Artists and Sportsmen*. In: AIGNER, H.-J., LOUKOTA, W. (eds.). *Source Versus Residence in International Tax Law*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien 2005, s. 257. ISBN 3-7073-0764-6.

¹⁰ Ibidem, s. 257.

¹¹ ÁRVAY, Z. *The Methods to avoid Double Taxation in the light of the EC Treaty*. In: AIGNER, H.-J., LOUKOTA, W. (eds.). *Source Versus Residence in International Tax Law*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien 2005, s. 405. ISBN 3-7073-0764-6.

peněžních prostředků při přeshraniční alokaci kapitálu a je znemožněno dosáhnout maximálního světového blahobytu.

Příklad 1:

Daňový poplatník A ze země X se rozhoduje investovat své volné peněžní prostředky v zahraničí s cílem rozšířit svůj obchodní záběr a celkově dosáhnout vyššího zisku. V úvahu přicházejí dva státy: stát Y a stát Z. Ve státě Y má daňový poplatník A vyšší potenciál maximalizace zisku než ve státě X, a to díky nižší konkurenci a většímu trhu. Ve státě Y je však daňová sazba 30 % a ve státě X je to jen 10 %. Po důkladném zvážení se daňový poplatník A rozhodne investovat ve státě X kvůli nižší daňové sazbě. Daň není v tomto případě neutrální, ovlivňuje ekonomické chování poplatníka a vede k nižší mezinárodní efektivitě jeho ekonomické činnosti.

Většina zemí světa přijala koncept neutrality daní prostřednictvím institutu zamezení dvojího zdanění použitím různých nástrojů na jeho dosažení. Zamezením dvojího zdanění ve spojení s příslušným k tomu sloužícím nástrojem může stát, který nástroj aplikuje, dosáhnout neutrality daní z pohledu konkrétního daňového subjektu při přeshraničním transferu kapitálu. V této souvislosti známe dva druhy neutrality:

- neutralitu daní při exportu kapitálu a
- neutralitu daní při importu kapitálu.

V případě **neutrality daní při exportu kapitálu** jde o takovou situaci, kde celková daňová povinnost daňového poplatníka bude stejná bez ohledu na to, zda bude daňový poplatník svoje ekonomické aktivity vykonávat doma nebo v zahraničí. Jde o koncept daňové neutrality, kde je kladen důraz na to, jak (kolik) daňový poplatník platí, a ne komu platí.¹² Podle Richarda Musgrava jde o situaci, kdy investor platí celkově stejnou daň (doma i v zahraničí) bez ohledu na to, zda příjem z investovaných peněz získává z tuzemska nebo ze zahraničí.¹³ Jinými slovy se neutralita daní při exportu kapitálu dá vyjádřit jako situace, kdy

¹² CONGRESS OF THE UNITED STATES, THE JOINT COMMITTEE ON TAXATION. *The U.S. International Tax Rules: Background and Selected Issues Relating to the Competitiveness of U.S. Businesses Abroad*. 14. 7. 2003. JCX-68-03, [online], s. 19. Dostupné na <<http://www.jct.gov/x-68-03.pdf>>, [cit. 15. 3. 2014].

¹³ MUSGRAVE, R. *Criteria for Foreign Tax Credit in Taxation and operations Abroad Symposium. The Impact of Taxation on Management Responsibility*. Tax Institute of America, Princeton, 1960, s. 84 a násl. Citováno podle: ROMSTORFER, R. *Capital Export and Capital Import Neutrality in Tax Treaties*. In: STEFANER, M., ZÜGER, M. (eds.). *Tax Treaty Policy and Development*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien, 2005, s. 69. ISBN 3-7073-0765-4.

investor platí stejnou výši daně bez ohledu na to, zda jeho příjem z investovaných peněžních prostředků je doma anebo v zahraničí. Pro investora je proto z daňového hlediska irelevantní, zda investuje ve státě své rezidence či v zahraničí.¹⁴

Této neutrality je možné dosáhnout zápočtem v zahraničí zaplacené daně oproti dani, kterou má daňový poplatník zaplatit ve své zemi ze svých celosvětových příjmů. Na základě tohoto principu se dosáhne stavu, kdy daňový poplatník platí stejnou daň ze svých přeshraničních ekonomických aktivit, jako by platil ze stejného příjmu dosaženého jen ve své domovské zemi. Jednou z výhod této neutrality je skutečnost, že pro podnikatelský subjekt ze země uplatňující tento princip nejsou vytvořeny podmínky k rozhodování na základě daňových důsledků uskutečňování přeshraničních aktivit, neboť takovéto přeshraniční aktivity vedou ke stejnému zdanění, jako kdyby byly provozovány v tuzemsku. Na druhé straně však neutralita daní při exportu kapitálu s sebou přináší nevýhodu daňovým poplatníkům podnikajícím v zemích s nižším daňovým zatížením, než je v zemi jejich daňové rezidence, neboť v takové situaci je jejich celkové reálné daňové zatížení (s přihlédnutím ke zdanění v domovské zemi) vyšší, než je daňové zatížení jejich konkurentů v zemi, kde podnikají. Hospodářsky rozvinuté státy spíše upřednostňují vývoz kapitálu, čili zachovávají domácí neutralitu, dle níž poplatníková volba, zda investovat doma nebo v cizině, zůstává nedotčena daňovými pravidly (tzv. celosvětová efektivita).

Neutralita daní při importu kapitálu má za cíl dosažení takové situace, že všechny subjekty, které uskutečňují ekonomické aktivity na jednom trhu, podléhají stejnému daňovému zatížení.¹⁵ Tento cíl je možné dosáhnout pouze tím způsobem, že země, ve které je daňový poplatník rezidentem, při zdaňování celosvětových příjmů tohoto rezidenta vyjme ze základu daně příjmy daňového poplatníka dosažené v zahraničí, a tedy je vůbec nezdaňuje. I kdyby daňová sazba v druhé zemi byla nižší, příjem z této země by se nezapočítal do základu daně daňového poplatníka v zemi, kde je daňovým rezidentem, a tím by byl tento daňový poplatník zdaňován stejně jako jiné daňové subjekty v druhé zemi. Podstatnou nevýhodou tohoto konceptu je to, že celková neutralita daní není dosažena, neboť tento režim může stimulovat daňové subjekty vyvíjet ekonomické aktivity v zemi s nižším daňovým zatížením. Většinou rozvojové státy upřednostňují neutralitu daní při importu čili dovozu kapitálu, což

¹⁴ ÁRVAY, Z. *The Methods to avoid Double Taxation in the light of the EC Treaty*. In: AIGNER, H.-J., LOUKOTA, W. (eds.). *Source Versus Residence in International Tax Law*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien 2005, s. 406. ISBN 3-7073-0764-6.

¹⁵ CONGRESS OF THE UNITED STATES, THE JOINT COMMITTEE ON TAXATION. *The U.S. International Tax Rules: Background and Selected Issues Relating to the Competitiveness of U.S. Businesses Abroad*. 14. 7. 2003. JCX-68-03, [online], s. 20. Dostupné na <<http://www.jct.gov/x-68-03.pdf>>, [cit. 15. 3. 2014].

zachovává konkurenční neutralitu, dle níž investiční rozhodnutí domácích a zahraničních investorů dotýkající se dané národní ekonomiky jsou v rovnováze (tzv. národní efektivita).

Oba tyto principy však neberou v úvahu aspekt zdaňování pracovní síly, který představuje významný faktor při rozhodování investora. Faktor zdaňování pracovní síly by proto měl být zahrnut do koncepce daňové neutrality. Z tohoto důvodu je prosazováno nové pojetí daňové neutrality, beroucí v úvahu nejen neutralitu (exportní nebo importní) kapitálu, ale též pracovní síly. Při neutralitě daní při exportu kapitálu a pracovní síly (CLEN – *capital and labor export neutrality*) je poplatník podroben stejnému celkovému daňovému zatížení, ať již pobírá příjem z kapitálu nebo pracovní síly ze zahraničních nebo domácích zdrojů. Obdobně při neutralitě daní při importu kapitálu a pracovní síly (CLIN – *capital and labor import neutrality*) platí, že pracovní a kapitálové zdroje pocházející z různých států by měly mít na trhu práce a kapitálu v daném státu stejné konkurenční postavení z hlediska svého celkového zdanění bez ohledu na stát residence pracovníka nebo investora, tedy ať již pocházejí z tuzemska nebo ze zahraničí.¹⁶

Spravedlnost a efektivita daňové soustavy určitého státu či daňových soustav více států nezávisí na vnitrostátním daňovém právu jediné země, ale na kumulativním dopadu daňového práva všech dotčených zemí. Vzhledem k tomu, že existuje jen minimální mezinárodní daňová harmonizace, vnitrostátní daňové soustavy se často dostávají do konfliktu při přeshraničních transakcích a jejich působení vede k nadměrnému zdanění. Různé státy jsou na různých stupních hospodářského a sociálního vývoje a mají různé fiskální potřeby. Každý stát uplatňuje svá vlastní daňová pravidla na transakce dotýkající se jeho daňové jurisdikce. Absence sjednoceného přístupu států k mezinárodnímu zdanění¹⁷ vytváří hospodářské distorze a povzbuzuje mezinárodní daňovou konkurenci.

1.4. Princip suverenity a jeho limity

V mezinárodním zdanění představuje princip suverenity nejvýznamnější zásadu. Základním předpokladem na aplikaci principu suverenity je nezávislost jakéhokoli státu na

¹⁶ KEMMEREN, E.C.C.M. *Principle of Origin in Tax Conventions: A Rethinking of Models*. Pijnenburg, 2001, s. 72. ISBN 978-9-07611-535-1. Dostupné též [online] na < http://webwivs.uvt.nl/publications/304239_ext.pdf > [cit. 15. 6. 2014]. Viz také ROMSTORFER, R. *Capital Export and Capital Import Neutrality in Tax Treaties*. In: STEFANER, M., ZÜGER, M. (eds.). *Tax Treaty Policy and Development*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien, 2005, s. 69-70. ISBN 3-7073-0765-4.

¹⁷ Různé státy uplatňují různá pravidla pro stanovení daňového základu. Umožňují poplatníkům různé nezdanitelné a daňově odčitatelné položky a uplatňují samozřejmě různé daňové sazby. Vedle toho navíc výnosy z investic mohou poplatníci realizovat v podobě různých druhů příjmů (např. zisky ze stálých provozoven, dividendové příjmy, úrokové příjmy, nájemné, licenční poplatky apod.) s různými způsoby a mírou zdanění.

jiných státech.¹⁸ Každý stát je autonomní v tom, jaký daňový systém si zvolí a jakým způsobem bude provádět daňovou politiku. Princip suverenity vychází z předpokladu, že všechny státy jsou si rovny. Neexistuje žádný stát, který by měl v mezinárodním právu *de iure* silnější postavení. Každý stát si proto absolutně autonomně volí svůj daňový systém. V souvislosti s principem suverenity rozeznáváme z teoretického hlediska dva druhy daňové působnosti (jurisdikce, příslušnosti):¹⁹

- teritoriální a
- osobní.

Každý stát by však při výkonu svého autonomního práva zdaňovat daňové subjekty měl mít na zřeteli autonomní práva ostatních států. Proto princip suverenity představuje příčinu kolize dvou nebo vícero daňových systémů a nároků dvou nebo více států na zdanění příjmů. Tato kolize představuje situaci, kdy na zdanění jednoho a téhož příjmu u jednoho a téhož poplatníka mají legální i legitimní nárok dva různé suverénní státy (nebo i více států).

Konflikty národních daňových soustav lze v rámci mezinárodního zdanění řešit pomocí principů vynutitelnosti a vzájemnosti. I když jednotlivé státy mohou mít neomezené právo zdaňovat určitou osobu nebo předmět zdanění, nemohou obvykle toto právo vynucovat mimo území své působnosti, tj. mimo své státní území. Princip vynutitelnosti tak omezuje efektivní zdanění části přeshraničních transakcí. Státy jsou nuceny vzájemně uznávat svá práva na zdanění a spoluprací v oblasti mezinárodního zdanění vyvíjet taková pravidla zdaňování, která vyhovují jejich vzájemným fiskálním cílům.

Hlavní příčinou kolize daňových předpisů dvou nebo více států je skutečnost, že zpravidla každý stát podrobuje zdanění:

- všechny příjmy osob fyzických, které mají na jeho území bydliště nebo se na jeho území po určitou dobu zdržují, jakož i osob právnických, které mají na území daného státu sídlo nebo splňují jiné podobné kritérium daňového domicilu, bez ohledu na to, zda zdroj těchto příjmů je v tuzemsku nebo v cizině (tzv. osobní daňová příslušnost), a současně,
- všechny příjmy, jejichž zdroj je na území tohoto státu, bez ohledu na to, zda příjemce má na území tohoto státu svůj daňový domicil, tj. bydliště či sídlo

¹⁸ BRÄHLER, G. *Internationales Steuerrecht*. 7. Auflage. Springer Gabler, Wiesbaden, 2012, s. 3. ISBN 978-3-8349-3514-4.

¹⁹ SEMENYUCHENKO, V. *Arten der Steuerpflicht im deutschen Steuerrecht*. [eBook]. GRIN Verlag, München, 2004, s. 4. ISBN 978-3-638-38317-2.

(místo vedení), nebo se po určitou dobu zdržuje na tomto území či nikoliv (tzv. věcná daňová příslušnost).

Z hlediska teritoriálního působení státní suverenity hovoříme o vymezeném prostoru, nad kterým vykonávají jednotlivé státy svou daňovou jurisdikci. Teritoriální příslušnost jednoho státu by neměla zasahovat do teritoriální příslušnosti druhého státu. Při osobní příslušnosti je zase vymezen okruh osob, na který se vztahuje daňová příslušnost konkrétního státu.

Příklad 2:

Poplatník A má bydliště ve státu X a pobírá příjmy ze státu Y. Stát X zdaňuje daňového poplatníka A z jeho celosvětových příjmů, tj. z příjmů ze státu X a ze státu Y proto, že daňový poplatník A je daňový rezident státu X a v souladu s principem suverenity z hlediska osobní příslušnosti přísluší státu X ke zdanění jakýkoli příjem daňového poplatníka A, bez ohledu na to, z jakého státu tento příjem do daňového režimu státu X přichází. Na druhé straně však stát Y má také zájem zdanit daňového poplatníka A, ale jen v rozsahu příjmů, které daňový poplatník A vygeneroval, na území státu Y. Dochází ke konfliktu daňových suverenit obou těchto států.

1.5. Osobní a věcná daňová příslušnost

V mezinárodním zdanění osobní a věcná daňová příslušnost představují dva základní faktory, od kterých se odvozuje spojení s příslušností daně uvalujícího státu. Při osobní daňové příslušnosti hovoříme o okruhu osob, na které se vztahuje daňová suverenity státu. Tato daňová suverenity státu se nezastavuje na hranicích suverenity jiného státu, a tím tak může vzniknout konflikt daňových suverenit dvou států. Důvodem konfliktu je zde střet osobních daňových příslušností dvou států, tzv. duální rezidence, kdy je jedna a tatáž osoba podle národních daňových předpisů dvou nebo i více států považována za daňového rezidenta v těchto státech.

Při stanovení osobní příslušnosti se postupuje podle různých kritérií, které mohou být v jednotlivých zemích rozdílné. Všeobecně tedy platí, že otázky osobní daňové příslušnosti řeší vnitrostátní právo každého suverénního státu samostatně. Z tohoto důvodu existuje relativně velké riziko, že daňový subjekt bude spadat ve dvou, či ve více státech pod režim

neomezeného zdanění příjmů z důvodů daňového rezidentství, což hrozí tím, že takovému daňovému subjektu bude jeho příjem zdaněn dvakrát či vícekrát. Proto je v oblasti mezinárodního zdanění věnována velká pozornost řešení otázky dvojího daňového rezidentství. Dotčené státy se většinou v bilaterálních daňových smlouvách dohodnou na pravidlech vedoucích k vyloučení dvojího daňového rezidentství prostřednictvím aplikace různých pomocných kritérií. Státy mají motivaci dohodnout se, jelikož jinak by zdanění dvojích rezidentů nebylo v souladu s principem neutrality a spravedlivosti, což by mělo svoje negativní ekonomické dopady.

A proto je cílem a úlohou nejen států, ale i různých mezinárodních organizací vytvořit právní rámce, které by uváděly možné dvojí zdanění z titulu konfliktu osobních daňových příslušností dvou či více států do souladu s principy daňové spravedlnosti, určitosti, vhodnosti, či ekonomické nevyhnutelnosti.

Jednotlivé státy nabízejí různé přístupy k určení osobní daňové příslušnosti. U fyzických osob rozeznáváme následující typy určení osobní příslušnosti k daňové jurisdikci daného státu (kritéria rezidentství):

- fyzická přítomnost
 - fyzická přítomnost v zemi většinou nejméně po dobu 183 dní v roce je rozhodující faktor (Švédsko, Ukrajina, Kypr, atd.),
 - fyzická přítomnost v zemi je jen jednou z podmínek (Chorvatsko, Čína, Maďarsko, USA),
 - fyzická přítomnost nehraje žádnou roli (Slovinsko, Nizozemsko, Belgie, atd.),
- ostatní
 - bydliště (Německo, Slovinsko, Portugalsko, atd.),
 - centrum životních zájmů jako například ekonomické, rodinné, sociální aktivity (Belgie, Bulharsko, Španělsko, atd.),
 - trvalý pobyt (Lichtenštejnsko, Lucembursko, Itálie, atd.),
 - záměr setrvat permanentně (Chile, Turecko, Spojené království, atd.),
 - registrace např. do registru obyvatel (Belgie, Itálie, Nizozemsko.),

- občanství (Brazílie, USA, Jižní Korea, atd.).²⁰

U právnických osob rozeznáváme následující typy určení osobní příslušnosti (kritéria rezidentství):

- registrace
 - registrace právnické osoby v osobním registru v zemi je výlučným kritériem (USA, Finsko, Francie, atd.),
 - registrace je jedním z kritérií (Brazílie, Německo, Island, atd.),
- místo skutečného vedení
 - místo skutečného vedení právnické osoby je výlučným kritériem (Hong Kong, Paraguay, Singapur, atd.),
 - místo skutečného vedení právnické osoby je jedním z kritérií (Belgie, Dánsko, Kanada, atd.),
- ostatní
 - hlavní sídlo právnické osoby (Belgie, Čína, Indonésie, atd.),
 - místo hlavních aktivit právnické osoby (Izrael, Kambodža, Itálie, atd.),
 - státní příslušnost nebo daňový domicil akcionářů, či statutárních orgánů právnické osoby (Austrálie, Fidži, Nový Zéland, atd.).²¹

Tato kritéria představují tzv. nesmluvní kritéria určení daňové příslušnosti. Aplikací výlučně nesmluvních kritérií může dojít ke vzniku duální osobní daňové příslušnosti.

V takových případech se potom postupuje podle příslušné daňové smlouvy (existuje-li), která upravuje závazné pořadí použití různých pomocných rozhodujících kritérií, jejichž aplikací se určí jedna země jako země daňové rezidence takové osoby (vyloučí se tedy druhé daňové rezidentství).

Podle modelové smlouvy OECD, která představuje nejčastěji využívaný základ pro tvorbu daňových smluv v mezinárodním daňovém právu, jsou v případě určení osobní daňové příslušnosti fyzických osob rozhodující jednotlivá kritéria v následujícím pořadí:

²⁰ ROHATGI, R. *Basic International Taxation, Volume One, Principles of International Taxation*. Second Edition. BNA International Inc., London 2005, s. 199-209. ISBN 978-0-906524-10-7.

²¹ Ibidem, s. 209-220.

- a) je-li osoba podle právních předpisů dotčených států rezidentem v obou státech, považuje se za daňového rezidenta jen toho státu, v kterém má stálý byt; má-li stálý byt v obou státech, považuje se za daňového rezidenta jen toho státu, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy (tj. kde má tzv. středisko životních zájmů),
- b) není-li možné určit, v kterém státě má tato osoba středisko svých životních zájmů, nebo nemá-li stálý byt v žádném smluvním státě, považuje se za daňového rezidenta jen toho státu, v kterém se obvykle zdržuje,
- c) zdržuje-li se tato osoba obvykle v obou státech, nebo se nezdržuje v žádném z nich, považuje se za daňového rezidenta jen toho státu, kterého je státním příslušníkem,
- d) je-li tato osoba státním příslušníkem obou států, nebo žádného z nich, příslušné orgány smluvních států se vynasnaží upravit tuto otázku vzájemnou dohodou.²²

Vedle osobní daňové příslušnosti rozeznáváme ještě věcnou daňovou příslušnost. V zásadě jde o takové případy, kde objekt zdanění (tj. příjem) je silně spjat s konkrétním státem, který má pak legální i legitimní nárok na jeho zdanění bez ohledu na osobní daňovou příslušnost poplatníka. V teorii se jako nejčastější příklad uvádí zdanění nemovitých věcí. Nemovité věci představují takový objekt zdanění, který je úzce spjat se státem, na jehož území se nemovitá věc nachází, a proto má tento stát legitimní právo nemovitou věc i z ní plynoucí příjmy zdaňovat. Podíváme-li se na jednotlivé druhy příjmů, lze rozlišit hned několik příkladů zdanění těchto příjmů podle místa zdroje, tedy dle věcné daňové příslušnosti. Jde například o následující příjmy:

- a) příjmy stálé provozovny jsou zdaněny v zemi, ve které stálá provozovna působí,
- b) příjmy z nemovitého majetku a jeho prodeje se zdaňují v zemi, kde se předmětná nemovitá věc nachází,
- c) dividendy (podíly na zisku), úroky a licenční poplatky se zdaňují primárně v zemi, kde je daňovým rezidentem plátce vyplácející tyto typy příjmů,

²² CRACEA, A. (ed.). *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version – 2010 and Key Tax Features of Member Countries 2013*. OECD, Paris, 2010 and IBFD, Amsterdam, 2013, s. 24. ISBN 978-90-8722-204-8.

- d) příjmy ze závislé činnosti se zdaňují primárně v zemi, kde je závislá činnost vykonávána apod.,
- e) příjmy z nezávislých činností fyzických osob (např. architekti, lékaři, právníci apod.) a z tzv. svobodných povolání (např. sportovci, artisté, veřejně vystupující umělci apod.) jsou zdaňovány v zemi, kde je příslušná činnost vykonávána,
- f) příjmy z titulu odměn členů orgánů právnických osob (zejména statutárních orgánů obchodních korporací) jsou zdaňovány v zemi, jejímž rezidentem je vyplácející právnická osoba,
- g) výhry v loteriích, sázkách a podobných hrách, stejně jako výhry ve sportovních soutěžích, reklamních soutěžích, veřejných soutěžích apod. jsou zdaňovány v zemi, kde je daňovým rezidentem plátce vyplácející tyto typy příjmů.

1.6. Neomezená a omezená daňová povinnost, daňový domicil

Fyzické a právnické osoby se z hlediska své daňové povinnosti ve vztahu k určitému konkrétnímu státu rozdělují na osoby s neomezenou daňovou povinností a osoby s omezenou daňovou povinností. Toto rozdělení je důležité z hlediska určení rozsahu osobní daňové příslušnosti daného státu. Zatímco daňoví poplatníci s neomezenou daňovou povinností podléhají dani z příjmů v zemi své daňové rezidence ze všech svých příjmů bez teritoriálního omezení, daňoví poplatníci s omezenou daňovou povinností podléhají dani z příjmů v této zemi pouze v rozsahu příjmů generovaných na území takové země.

Daňoví poplatníci s neomezenou daňovou povinností jsou daňoví rezidenti daného státu. Za daňové rezidenty jsou považováni proto, že splňují jednu z podmínek osobní daňové příslušnosti dle vnitrostátních daňových předpisů, nebo proto, že tak určila příslušná daňová smlouva.

Příklad 3:

Podle českého práva je daňovým poplatníkem s neomezenou daňovou povinností, tedy daňovým rezidentem (1) fyzická osoba, která má na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržuje, tj. pobývá zde alespoň 183 dny v kalendářním roce,²³ a dále (2) poplatník

²³ Viz § 2 odst. 2 a 4 ZDP.

daně z příjmů právnických osob, pokud má na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen.²⁴

Na druhé straně na daňového poplatníka s omezenou daňovou povinností se všeobecně vztahuje daňová povinnost z příjmů, které jsou spjaty s daným územím, tj. mají na něm svůj zdroj. Jde především o příjmy ze stálé provozovny, příjmy z nemovitosti, příjmy ze závislé činnosti vykonávané na území státu, ze stanovených druhů výplat od daňových rezidentů nebo stálých provozoven daňových nerezidentů a podobně.

Příklad 4:

Podle českého práva je daňovým poplatníkem s omezenou daňovou povinností, tedy daňovým nerezidentem (1) fyzická osoba, která nemá na území České republiky své bydliště a zároveň zde nepobývá po dobu 183 dnů a více v kalendářním roce, s výjimkou pobytu pouze za účelem studia nebo léčení,²⁵ a dále (2) poplatník daně z příjmů, který nemá na území České republiky své sídlo, ani místo svého vedení.²⁶

Z výše uvedeného vyplývá, že termín neomezená daňová povinnost a daňové rezidentství (skutečnost, že určitá osoba je v dané zemi daňovým rezidentem) jsou úzce propojeny a jeden vyplývá z druhého. To lze demonstrovat i na vývoji terminologie pozitivněprávní úpravy v České republice, kdy příslušné ustanovení ZDP po dlouhou dobu používalo opisnou formulaci „poplatníci [mající] daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí“,²⁷ jež pak byla beze změny významu či obsahového dopadu právní úpravy nahrazena formulací „daňoví rezidenti“.²⁸

V souvislosti s daňovým rezidentstvím se lze často setkat rovněž s pojmem daňový domicil. Institut domicilu vychází původně z konceptu „domicile“ známého v anglickém common law. Každá fyzická osoba má právě jen jeden domicil, představující stálý domov, tedy rezidenční adresu, na které se hodlá trvale zdržovat, resp. se do ní stále vracet. Tento koncept je tedy blízký českému institutu bydliště, jak jej zná české právo a jak jej definuje

²⁴ Viz § 17 odst. 3 ZDP.

²⁵ Viz § 2 odst. 3 ZDP.

²⁶ Viz § 17 odst. 4 ZDP.

²⁷ Ustanovení § 2 odst. 2 ZDP ve znění účinném od 1. 1. 1993 do 31. 12. 2013.

²⁸ Ustanovení § 2 odst. 2 ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2014 na základě novely ZDP provedené zákonem opatřením Senátu č. 344/2013 Sb.

ZDP.²⁹ Domicil je pojem nikoli totožný s rezidentstvím. Zatímco rezidentství představuje určitou vazbu poplatníka na jisté místo, která jej podrobuje zdanění státem vykonávajícím osobní daňovou jurisdikci nad tímto místem, přičemž takové místo může být v životě jednotlivce třeba i vícekrát měněno (v české právní terminologii by tomu nejlépe odpovídal pojem pobyt), domicil mívá fyzická osoba zpravidla za celý život jen jeden. Je to její stálý domov, ve kterém se třeba nemusí po kratší nebo i delší dobu či opakovaně zdržovat, do kterého má však v úmyslu se navracet.

Od obecné koncepce domicilu je zapotřebí odlišovat termín fiskální čili daňový domicil, který představuje v podstatě totéž, co rezidentství, tedy vazbu určité osoby (nejen fyzické) na území určitého státu (z důvodu trvalého či jen přechodného či v daňové dikci obvyklého pobytu), která zakládá právo daného státu zdaňovat u uvedené osoby její celosvětové příjmy. Daňový domicil lze během života (existence) poplatníka i několikrát měnit, což u obecného domicilu podle common law nebývá obvyklé.³⁰

²⁹ Viz § 2 odst. 4 poslední věta ZDP.

³⁰ LYONS, S. M. (ed.). *International Tax Glossary*. Revised 3rd edition. The International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1996. s. 98. ISBN 90-70125-85-4.

2. MEZINÁRODNÍ DVOJÍ ZDANĚNÍ

2.1. Pojem dvojí zdanění

Každý stát vykonává své právo zdaňovat v zásadě podle domácího právního řádu. Tam, kde poplatník podléhá zdanění s ohledem na své přeshraniční transakce ve více než jedné jurisdikci, bývá obecně postižen vyšší celkovou daňovou povinností, než jaká by na něj dopadala při obdobných transakcích uskutečněných zcela jen v jediné (domácí) daňové jurisdikci. V důsledku konfliktu zdaňovacích práv je takový poplatník mnohdy vystaven dvojímu (nebo i vícečetnému) zdanění. Pojem dvojí zdanění je možné charakterizovat jako situaci, kdy jeden subjekt je vystavený více než jednomu zdanění stejného příjmu či zisku.³¹ Alternativně lze pojem dvojí zdanění definovat jako situaci, kdy se stejný předmět daně podrobuje dvojnásobnému či vícenásobnému zdanění stejnou daní nebo daní podobné povahy.³²

Dvojí zdanění je všeobecně pokládáno za překážku mezinárodního obchodu a investic a pravidla mezinárodního zdanění si obvykle kladou za cíl takové dvojí zdanění vyloučit. K takovému vyloučení lze primárně využít vnitrostátního daňového práva. Mnoho států poskytuje ve svých vnitrostátních daňových předpisech jednostrannou úlevu, s cílem minimalizovat nebo zcela odstranit mezinárodní dvojí zdanění. Taková úleva může nabývat podoby vynětí zahraničního příjmu z daňového základu nebo zápočtu zahraniční daně na vnitrostátní daňovou povinnost nebo přinejmenším uznání v zahraničí zaplacené daně jako nákladové položky snižující základ daně. Nicméně i po těchto provedených jednostranných opatřeních se mohou vyskytnout negativní dopady dvojího zdanění v důsledku rozdílů mezi státy v pojetí a uplatňování daňových principů a práva na zdanění. Vnitrostátní opatření k zamezení dvojího zdanění proto mohou být málo flexibilní a nedostatečná. Mezinárodní daňové konflikty jsou mnohem lépe řešitelné pomocí mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění (dále také jen „daňové smlouvy“).

2.2. Příčiny vzniku dvojího zdanění

V této a následujících kapitolách se budeme věnovat dvojímu zdanění pouze v souvislosti s právním dvojím zdaněním. Ekonomické dvojí zdanění je běžným jevem ve

³¹ MILLER, A., OATS, L. *Principles of International Taxation*. Tottel Publishing Ltd., Haywards Heath, 2006, s. 57. ISBN 978-1-84592-327-3.

³² SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmu. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmu*. Praha, ASPI, a.s., 2006, s. 29. ISBN 80-7357-160-9.

více právních řádech států a mezinárodní smlouvy jej dokonce předpokládají, proto tomuto institutu nevěnujeme v této kapitole větší pozornost.

Příčin, proč vzniká dvojí zdanění, je několik. Všechny vycházejí z principu suverenity států. Jednu z hlavních příčin můžeme hledat především v historickém kontextu vývoje daňových systémů, které se postupně formovaly od konce první světové války. Každý stát si svůj daňový systém určoval sám, přičemž z mezinárodního pohledu vznikl nekonzistentní systém různých daňových režimů v různých jurisdikcích. Se zvyšujícím se počtem přeshraničních toků zboží, služeb, kapitálu a pracovní síly se stále častěji daňoví poplatníci setkávají s tím, že jejich příjmy byly zdaněny ve více státech. Kdykoli nějaký subjekt vykonával ekonomickou aktivitu přeshraničně, dostával se do styku vždy s více než s jedním daňovým systémem.

Základním determinantem dvojího zdanění je princip suverenity. Na jedné straně je legitimní a legální právo státu, v kterém má svoji daňovou rezidenci daňový poplatník, zdanit příjem této osoby v plném rozsahu z celosvětových příjmů. Na druhé straně však existuje legitimní a legální právo státu zdroje příjmů tyto příjmy zdaňovat. Samotná koncepce legitimního práva zdaňovat příjmy na základě principu rezidence nebo na základě principu zdroje vychází ze základních ekonomicko-společenských otázek s tím souvisejících. Legitimita jako pojem představuje správnost, platnost, opodstatněnost nějakého nároku. Jaká je legitimita státu daňové rezidence daňového poplatníka zdaňovat všechny celosvětové příjmy tohoto daňového poplatníka? Legitimita státu, ve kterém má daňový poplatník svoji daňovou rezidenci, se odvíjí od povinnosti tohoto státu vůči tomuto daňovému poplatníkovi v podobě poskytnutí veřejných služeb, které jsou poskytovány zdarma. Jedná se o ochranu práv a právem chráněných zájmů policií, státním zastupitelstvím a soudy, infrastrukturu (např. silniční a železniční síť), životní prostředí a podobně. Jedná se tedy o celou řadu veřejných statků, které stát poskytuje tomuto daňovému poplatníkovi a mimo jiné i díky nimž může tento daňový poplatník ekonomicky expandovat za hranice tohoto státu. Stát tedy má legitimní nárok na zdanění svých daňových rezidentů z celosvětových příjmů, protože daňovému poplatníkovi poskytuje určité plnění.

Většina koncepcí daňové rezidence se odvíjí od splnění materiálních testů přítomnosti daňového poplatníka na daném území. I když některé státy včetně České republiky znají institut daňové rezidence, který je založen formální podmínkou, tzv. formálním testem (např. sídlo u právnické osoby), v případě vzniku a řešení duální rezidence má ve většině případů přednost materiální test. Princip tzv. *substance over form*, tedy přednosti obsahu před formou,

je zřejmý v daňových smlouvách respektujících především právo států na zdanění takové ekonomické aktivity, která se fakticky (a nikoli pouze formálně) týká území daného státu.

Na druhé straně existuje legitimní nárok státu zdroje příjmů zdaňovat tyto příjmy daňovému poplatníkovi, který není daňovým rezidentem dané země. Hovoříme o omezené daňové povinnosti, která má svůj argumentační základ v podobné rovině jako stát daňové rezidence daňového poplatníka. Daňový poplatník k tomu, aby mohl podnikat či jinak generovat příjmy v cizí zemi, musí využívat některé z veřejných nebo smíšených statků této země, jakými jsou infrastruktura, telekomunikační sítě, doprava, či potenciálně policie, státní zastupitelství nebo soudy. Takovýto daňový poplatník nevyhnutelně potřebuje pro svoje ekonomické aktivity v cizí zemi přítomnost mocenské síly v podobě státu. Kromě možných hmatatelných služeb, daňový nerezident může využívat i právní řád tohoto státu, který mu ulehčuje vykonávání ekonomických aktivit například uplatňováním zákazu diskriminace nebo celé řady nástrojů na ochranu vlastnictví a podobně.

Bez ohledu na to, zda jsou silnější argumenty spojeny s prvním nebo druhým principem zdanění (stát daňové rezidence nebo stát zdroje), v obou případech může docházet k neférovému zdanění, což se přičií základnímu principu mezinárodního zdaňování, kterým je princip spravedlnosti. V této souvislosti se velmi výstižně už v roce 1892 vyjádřil známý německý ekonom Georg von Schanz, podle kterého by ideálním řešením byla kombinace obou principů, principu rezidence a principu zdroje příjmů. Je tomu tak proto, že kdybychom aplikovali výlučně princip rezidence, a tedy daňový poplatník by zdaňoval všechny svoje celosvětové příjmy pouze v jedné zemi, bylo by to neférové ve vztahu ke státu zdroje, který má nepochybně legitimní nárok na zdanění aspoň části těchto příjmů. Na druhé straně by bylo určitě nespravedlivé ve vztahu ke státu rezidence, kdyby se příjem jeho daňového rezidenta zdaňoval výlučně jen ve státu zdroje.³³ Tento více než 100 let starý názor je aktuální i v současnosti a dodnes se aplikuje v mezinárodním zdanění. Podle Klause Vogela je sice tento názor pravdivý, avšak kombinace těchto dvou principů nikdy nebude vést k absolutní rovnováze. Jeden princip musí vždy převažovat nad druhým principem, aby se v konečném důsledku zabránilo vzniku dvojího zdanění.³⁴

V souvislosti s principem rezidence a principem zdroje a k rozdělení práva obou států zdanit určitý příjem, na který mají nárok oba státy, je potřebné poznat principy, na základě

³³ TAFERNER, M. *Source versus Residence Principle Artists and Sportsmen*. In: AIGNER, H.-J., LOUKOTA, W. (eds.). *Source Versus Residence in International Tax Law*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien 2005, s. 257-258. ISBN 3-7073-0764-6.

³⁴ VOGEL, K. *Worldwide vs. Source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments (Part 1)*. Intertax, 1988., roč. 16, č. 8/9, Kluwer Law International BV, Alphen aan den Rijn, s. 219. ISSN 0165-2826.

nichž dochází k rozdělení práva zdanit určitý příjem. Jedná se o to, která kritéria sehrávají podstatnou úlohu při určení jakéhosi poměru rozdělení práv dotčených států na zdanění příjmů. Základním aspektem pro určení tohoto poměru práva zdanit v daňových smlouvách je aspekt ekonomické efektivity a spravedlnosti. Pro určení, do jaké míry mají oba státy, které jsou smluvními stranami příslušné daňové smlouvy, legální i legitimní právo zdanit daný příjem, je otázka ekonomické efektivity a spravedlnosti klíčová.³⁵

Na základě těchto dvou základních premis legitimacy zdanění ve státu rezidence a ve státu zdroje se potom odvíjejí základní příčiny vzniku dvojího zdanění, které lze uvést takto:

- duální rezidence (konflikt osobních daňových příslušností),
- rezidence vs. zdroj (konflikt osobní a věcné daňové příslušnosti) a
- duální zdroj příjmů (konflikt věcných daňových příslušností).

2.2.1. Duální rezidence

Vznik duální rezidence je častým jevem v mezinárodním zdanění. Jde o případy, kdy podle právních předpisů jednoho státu vzniká daňová rezidence daňovému poplatníkovi, který podle právních předpisů druhého státu je už daňovým rezidentem tohoto druhého státu. U právnických osob se lze relativně často setkat s konfliktem sídla a místa skutečného vedení. V zásadě lze konflikt duální rezidence řešit poměrně jednoduše. Je-li mezi dotčenými státy uzavřena daňová smlouva, uplatněním tzv. *tie breaker* testu se konflikt duální rezidence vyřeší aplikováním pomocných kritérií vedoucích k eliminaci druhého daňového rezidentství podle příslušného ustanovení daňové smlouvy. Na konci aplikace tohoto testu je tedy určeno, který ze smluvních států je nadále považován za jediný stát daňové rezidence daného daňového poplatníka pro účely aplikace daňové smlouvy.³⁶ V horších případech neexistuje mezi dotčenými státy žádná bilaterální daňová smlouva a neexistuje ani žádná mezinárodní smlouva nebo platforma, která by tuto situaci řešila. V takovém případě proto může dojít k dvojímu zdanění celosvětových příjmů rezidenta jedné země, který je zároveň rezidentem druhé země. Toto dvojí zdanění může být ještě zmírněno, respektive někdy i zcela

³⁵ KANDUTH-KRISTEN, S., KOFLER, G. *Internationales Steuerrecht: Das OECD-Musterabkommen*. Johannes Kepler Universität Linz, 2005, s. 7, [online]. Dostupné na http://www.steuerrecht.jku.at/steuerrecht/de/elemente_site/lehre/2006/IntStR/OECD-MA%20Kofler.pdf [cit. 17. 4. 2014].

³⁶ LANG, M. *Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*. 2., überarbeitete Auflage. Linde Verlag Ges.m.b.H., Wien, 2002, s. 92 a násl. ISBN 978-3-70730-270-7. Citováno podle: SCHWARZENHOFER, R. *Dual Resident Companies in International Tax Law*. In: AIGNER, H.-J., LOUKOTA, W. (eds.). *Source Versus Residence in International Tax Law*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien, 2005, s. 21. ISBN 3-7073-0764-6.

eliminováno aplikací unilaterálních opatření k zamezení dvojího zdanění, která mohou být zakomponována do vnitrostátního daňového práva, nicméně zdaleka ne všechny státy takových unilaterálních opatření využívají.

V případě fyzických osob se posuzuje daňová rezidence podle splněných materiálních podmínek přítomnosti fyzické osoby na daném území resp. jejího sepětí s daným státem.

Příklad 5:

Americký občan, který je českým daňovým rezidentem z titulu své nepřetržité fyzické přítomnosti na území České republiky (obvyklé se zde zdržuje), je současně americkým daňovým rezidentem z titulu svého občanství. Vzniká tu duální daňová rezidence, kterou je nutné vyřešit aplikací daňové smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými.³⁷ Ustanovení článku 4 odst. 2 písm. c) říká, že: „Česká republika bude považovat občana Spojených států nebo cizince majícího legální povolení k trvalému pobytu (držitel "zelené karty") za rezidenta Spojených států, pouze má-li taková osoba podstatnou přítomnost, stálý byt nebo obvyklý pobyt ve Spojených státech.“ Pokud zmíněný americký občan svou podstatnou přítomnost na území Spojených států nemá, nebude pro účely aplikace daňové smlouvy považován Českou republikou za daňového rezidenta USA a v ČR s ním bude zacházeno jen jako s českým daňovým rezidentem, to vše bez ohledu na to, že pro účely zdanění v USA bude daňovými orgány USA i nadále považován za daňového rezidenta USA. Bude-li mít zmíněný americký občan podstatnou přítomnost v USA, nastoupí k určení jeho jediného daňového rezidentství v závazném pořadí kritéria určená v čl. 4 odst. 4 daňové smlouvy, tedy 1) stálý byt, 2) středisko životních zájmů, 3) obvyklý pobyt (zdržování se na území), 4) státní občanství a 5) dohoda příslušných úřadů smluvních států.

Výsledkem aplikace rozhodných kritérií má být stav, kdy osoba už není duálním rezidentem, ale podle některého z kritérií určení osobní daňové příslušnosti zůstává daňovým rezidentem pouze jedné země.

V případě právnických osob se ve většině mezinárodních daňových smluv používá jako rozhodné kritérium místo skutečného vedení právnické osoby.

³⁷ Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku, publikovaná sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 32/1994 Sb., v platném znění.

Příklad 6:

Společnost ABC, s.r.o. je společností se sídlem v Košicích, Slovensko. Jejím jediným společníkem je společnost X, s.r.o. sídlící v Praze, Česká republika. V Praze sídlí i jednatel společnosti ABC, s.r.o. a dochází tam i k rozhodování o všech otázkách obchodního vedení této společnosti. V souladu se slovenským právem je společnost ABC, s.r.o. slovenským daňovým rezidentem, protože její sídlo je na území Slovenské republiky. Avšak v souladu s českým právem je společnost ABC, s.r.o. českým daňovým rezidentem, neboť místo jejího skutečného (hlavního) vedení je na území České republiky. Po aplikaci ustanovení článku 4 odst. 3 daňové smlouvy mezi Slovenskou republikou a Českou republikou³⁸ je společnost ABC, s.r.o. rezidentem jen České republiky, neboť se na jejím území nachází místo jejího skutečného vedení.

Při vzniku a řešení otázky duální rezidence je třeba používat odlišný přístup u fyzických osob a u právnických osob, neboť pro oba dva tyto okruhy poplatníků představuje duální rezidence odlišnou problematiku. Určování daňové rezidence fyzické osoby je o dost jasnější, hmatatelnější a přímočařejší než u právnických osob. Modelová smlouva OECD neposkytuje pro právnické osoby dostatečný *tie breaker* test ke spolehlivému určení daňové rezidence, zejména v nynější době rozvíjejících se informačních a komunikačních technologií. Dnes díky těmto vymoženostem není potřebné být fyzický přítomný na nějakém místě, přijímat rozhodnutí lze i elektronicky, prostřednictvím video konferencí a podobně. Tradiční organizační struktury se postupně mění z rigidních na méně hierarchické.³⁹ V praxi proto může dojít k různým problémům v souvislosti s určením místa skutečného vedení právnických osob. Mnohokrát se stává, že společnosti mají vícero center, ve kterých dochází k přijímání zásadních rozhodnutí o chodu společnosti. V některých případech je proto nesmírně náročné pro daňové orgány správně určit daňovou rezidenci právnické osoby.

³⁸ Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, publikovaná sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 100/2003 Sb. m. s.

³⁹ SCHWARZENHOFER, R. *Dual Resident Companies in International Tax Law*. In: AIGNER, H.-J., LOUKOTA, W. (eds.). *Source Versus Residence in International Tax Law*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien, 2005. s. 25. ISBN 3-7073-0764-6.

2.2.2. Rezidence vs. zdroj

V současnosti převažuje v nauce mezinárodního zdanění názor, že právo zdaňovat má v první řadě stát rezidence daňového poplatníka a až potom stát zdroje příjmů.⁴⁰ Spor rezidence proti zdroji je sporem, který nejčastěji řeší jednotlivé daňové smlouvy. V podkapitole 1.4., věnující se principům daňové suverenity, jsme uvedli příklad konfliktu dvou suverénních států při zdaňování příjmů. Tento příklad je možno jemně modifikovat, aby dokonale poukázal na konflikt rezidence a zdroje.

Příklad 7:

Poplatník A má bydliště ve státu X a pobírá příjmy ze státu X a Y. Stát X zdaňuje daňového poplatníka A jako svého rezidenta z jeho celosvětových příjmů tj. z příjmů ze státu X a ze státu Y proto, že vůči poplatníkovi A uplatňuje osobní daňovou příslušnost, do níž spadá jakýkoli příjem tohoto daňového poplatníka bez ohledu na to, z jakého státu pochází. Stát X má legitimní nárok tento příjem zdanit. Na druhé straně však stát Y má také legitimní nárok zdanit daňového poplatníka A, ale jen v rozsahu příjmů, které daňový poplatník A vygeneroval, na území státu Y. Stát Y tak uplatňuje svou věcnou daňovou příslušnost. U poplatníka A dochází ke vzniku dvojího zdanění.

Aplikací příslušné daňové smlouvy dochází k přesnému definování rozsahu daňové příslušnosti obou států a jejich práva na zdanění příjmů daňového poplatníka. Častokrát se potom stává, že tentýž příjem je zdaněn v obou státech, ale nikoli v plné výši. Oba státy si tedy sumu odvedené daně rozdělí. Na druhé straně, když například stát zdroje souhlasí s tím, že se vzdá zdanění příjmů, které mají zdroj na jeho území, předpokládá, že tyto příjmy zdaní stát, ve kterém je poplatník daňovým rezidentem. Pokud takové příjmy tento druhý stát nezdaní (z jakýchkoli důvodů, zejména z důvodů jejich osvobození podle vnitrostátních daňových předpisů), daňová smlouva se stane smlouvou na zamezení jakéhokoli zdanění.⁴¹

Vycházejíce ze základního odkazu Georga von Schanze v nauce mezinárodního zdanění, že pro absolutní spravedlnost zdaňování je potřebná kombinace principu rezidence a principu zdroje, a v návaznosti na publikovaný názor Klause Vogela o nevyhnutelnosti

⁴⁰ VOGEL, K. *Worldwide vs. Source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments (Part I)*. Intertax, 1988., roč. 16, č. 8/9, Kluwer Law International BV, Alphen aan den Rijn, s. 216. ISSN 0165-2826.

⁴¹ KINGSON, C. I. *The Coherence of International Taxation*. Columbia Law Review, New York, 1981, roč. 81, č. 6, s. 1152. ISSN 0010-1958.

existence silnějšího principu⁴² bychom rádi poukázali na princip rezidence, který je preferován ze strany OECD v její modelové smlouvě i jinde. Tento princip se uplatňuje preferenčně proto, že na jeho základě dokážou státy, ve kterých má daňový poplatník svoji rezidenci lépe určit, kontrolovat a vynutit placení daní.⁴³

2.2.3. Duální zdroj příjmů

Problém se vznikem duálního zdroje příjmů může nastat v situacích, kdy jednotlivé státy uplatňují různé principy a pravidla na určení zdroje příjmu. V takovém případě mohou dvě i více zemí považovat místo zdroje příjmu z jedné a téže aktivity za místo situované na jejich území. Tento konflikt má svůj původ v různorodosti chápání vzniku daňové povinnosti při tomtéž předmětu daně.

Příklad 8:

Daňový poplatník A jako pronajímatel uzavřel ve státu X nájemní smlouvu ohledně nemovitosti, která se nachází ve státu Y. Stát X považuje za klíčový test pro uplatnění práva na zdanění z titulu zdroje příjmu místo, kde byla uzavřena nájemní smlouva. Stát Y zase klade důraz na místo, kde se nemovitost nachází. Předpokládáme-li, že poplatník není daňovým rezidentem ani ve státu X, ani ve státu Y, dochází zde ke konfliktu dvou věcných daňových příslušností a příjem z nájmu tak může být zdaněn v obou státech, X i Y.

Mnoho takovýchto konfliktů je eliminováno prostřednictvím explicitních nebo implicitních pravidel upravujících lokalizaci zdroje příjmů obsažených v daňových smlouvách.

Kromě základních příčin vzniku dvojího zdanění může v mezinárodním měřítku docházet i k různým jiným příčinám vzniku dvojího zdanění. Jednou z těchto příčin je rozdílná klasifikace druhů příjmů. Například pronájem movitých věcí může být v jedné zemi klasifikován jako příjem z licenčních poplatků, v druhé zemi jako příjem z podnikání. Na tentýž příjem se proto mohou vztahovat rozdílná pravidla.

Další z příčin vzniku faktického dvojího zdanění může být skutečnost, že jeden stát určitý druh příjmu nezdaňuje, ale takový příjem je předmětem formálně odlišného typu povinných plateb do veřejných rozpočtů, nežli jsou daně (u nás např. pojistné na sociální

⁴² VOGEL, K. *Worldwide vs. Source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments (Part 1)*. Intertax, 1988., roč. 16, č. 8/9, Kluwer Law International BV, Alphen aan den Rijn, s. 216. ISSN 0165-2826.

⁴³ Ibidem, s. 220.

zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění), na které daňová smlouva „nedosáhne“, a tak navzdory existenci smlouvy o zamezení dvojího zdanění nelze uplatnit žádný ze způsobů a metod zamezení dvojího zdanění.

Příklad 9:

Společnost ABC, s.r.o., která je daňovým rezidentem České republiky dosáhla v roce 2012 čistý zisk po zdanění v hodnotě 10 000 000 Kč. Ten se rozhodla distribuovat mezi společníky. Společník A má 5% podíl ve společnosti ABC, s.r.o. Je to fyzická osoba, daňový a pojistný rezident Slovenské republiky, kterému je vyplácen podíl na zisku v hodnotě 500 000 Kč. V souladu s daňovou smlouvou mezi Slovenskou republikou a Českou republikou je tomuto společníkovi sražena v České republice daň z příjmů ve výši 15 %, tj. 75 000 Kč.⁴⁴ Na Slovensku není tento jeho příjem předmětem daně z příjmů,⁴⁵ avšak je předmětem tzv. zdravotního odvodu z dividend ve výši 14 %, tj. v ekvivalentu 70 000 Kč.⁴⁶ Pro účely stanovení odvodové povinnosti na Slovensku není daný příjem vyňat z vyměřovacího základu a společník A nemá ani možnost zohlednit při kvantifikaci tohoto odvodu daň zaplacenou v České republice (neexistuje možnost zápočtu daně na zdravotní odvod, jak by tomu jinak bylo u daně z příjmů podle daňové smlouvy). Fakticky tedy vzniká nijak nezmírněné dvojí zdanění, byť druhá z povinných dávek není formálně nazývána daní.

Mezinárodní daňová praxe zná i poměrně komplikované příčiny vzniku dvojího zdanění kam řadíme tzv. triangulární případy (*triangular cases*). Jde o případy, kdy jeden příjem spadá pod daňovou příslušnost tří různých zemí, a tedy může být předmětem trojího zdanění. Samotné daňové smlouvy tento problém neřeší. Problémy tohoto typu se začaly řešit až po ingerenci OECD, která v roce 1992 vydala zprávu, jejímž cílem bylo novelizovat základní kostru daňových smluv s cílem eliminovat efekty trojího zdanění. Jde o následující 4 případy takového zdanění:⁴⁷

⁴⁴ Viz čl. 10 odst. 2 Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, publikované sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 100/2003 Sb. m. s.

⁴⁵ Na základě § 3 odst. 2 písm. c) slovenského zákona č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů.

⁴⁶ Na základě § 12 odst. 1 písm. g) slovenského zákona č. 580/2004 Z.z., o zdravotnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 95/2002 Z.z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

⁴⁷ KANDUTH-KRISTEN, S., KOFLER, G. *Internationales Steuerrecht: Das OECD-Musterabkommen*. Johannes Kepler Universität Linz, 2005, s. 33, [online]. Dostupné na http://www.steuerrecht.jku.at/steuerrecht/de/elemente_site/lehre/2006/IntStR/OECD-MA%20Kofler.pdf [cit. 17. 4. 2014].

- společnost je daňovým rezidentem země X a má v zemi Y stálou provozovnu, která dosahuje příjmy ze země Z (např. dividendy, úroky),
- společnost je daňovým rezidentem země X a má v zemi Y stálou provozovnu, která vyplácí úroky příjemci, který se nachází v zemi Z,
- stálá provozovna nacházející se v zemi X i v zemi Y dosahuje příjmy ze země Y (např. dividendy, úroky) a
- stálá provozovna nacházející se v zemi X i v zemi Y vyplácí úroky příjemci, který se nachází v zemi Z.

2.3. Význam zabraňování vzniku dvojího zdanění

Mezinárodní obchod v různých formách a rozsahu existuje už několik tisíciletí. Až posledních několik desetiletí se však díky rozvoji dopravních a telekomunikačních prostředků stal jednou z hybných sil ekonomického rozvoje planety. Mezinárodní obchod s sebou přináší mezinárodněprávní aspekty a potřebu vytvoření jakýchsi mezinárodněprávních rámců a standardů, jejichž potřeba v minulosti nebyla aktuální právě s přihlédnutím k tehdejšímu rozsahu mezinárodního obchodu.

Hospodářské subjekty vykonávají přeshraniční ekonomické aktivity jen tehdy, když je to pro ně ekonomicky výhodné. Ekonomicky nevýhodné to pro ně může být například tehdy, když náklady související s expanzí hospodářského subjektu mimo hranice jeho domovského státu jsou vyšší než výnosy z toho plynoucí. Předem se mnohdy nedá odhadnout, jak vysoké budou výnosy z takovýchto přeshraničních ekonomických aktivit, a proto se pracuje s pojmem riziko. Každá investice je spojena s nějakým rizikem. Je-li riziko vyšší, je to obvykle spojeno s možností vyššího zisku a naopak.

Každý stát má zájem na tom, aby do jeho země přicházeli zahraniční investoři, neboť takoví investoři svými investicemi zvyšují daňové příjmy, zvyšují hospodářský výkon, zvyšují konkurenci i konkurenceschopnost domácí produkce, snižují nezaměstnanost a celkově zvyšují životní úroveň v hostitelské zemi. S odkazem na tyto ekonomické výhody bude politická reprezentace, která je právě u moci, nebo která si přisvojí zásluhy o připlýnulé zahraniční investice, mít vyšší pravděpodobnost, že bude opět zvolena. Na druhé straně ten stát, odkud se kapitál vyváží, má ekonomický zájem na tom, aby daňoví rezidenti tohoto státu investovali v zahraničí, protože to může rovněž představovat stimul pro jeho hospodářství. Daně jsou nákladem, snižují disponibilní příjem. V jakémkoli prostředí platí základní přímá

úměra, která říká, že čím jsou vyšší daně, tím je motivace investovat nižší. Nadměrné daňové zatížení je brzdou rozšiřování vědeckých a technických poznatků a uplatňování nových výrobních metod. To negativně působí na rozvoj mezinárodní hospodářské spolupráce a efektivnost národního hospodářství.⁴⁸ Hrozí-li tedy v konkrétní situaci riziko mezinárodního dvojího zdanění, je vyšší pravděpodobnost, že se mu budou chtít daňové subjekty vyhnout. To znamená, že na území, kde takové riziko hrozí, bude připlývat méně zahraničních investic i další přeshraniční ekonomické aktivity.

Jedním ze základních matematických vyjádření výpočtu výše hrubého domácího produktu (tzv. výdajovou metodou) je rovnice

$$HDP = C + I + G + NX$$

kde

C jsou spotřební výdaje obyvatelstva (*consumption*),

I jsou výdaje firem na investice (*investment*),

G jsou vládní (státní) výdaje (*government*) a

NX je čistý export země (*net export*, rozdíl mezi exportem a importem).⁴⁹

Investice jsou proto klíčové při tvorbě HDP a HDP je klíčové při zvyšování životní úrovně obyvatelstva. Základním mezinárodně uznávaným ukazatelem životní úrovně, je tzv. index rozvoje člověka (*human development index*) vytvořený a používaný Rozvojovým programem OSN. Index rozvoje člověka bere v úvahu tři klíčové dimenze lidského rozvoje:

- dlouhý a zdravý život, měřený očekávanou délkou života při narození obyvatelstva dané země,
- vzdělanost, měřenou střední, resp. očekávanou délkou trvání školní docházky obyvatelstva dané země, a
- životní úroveň, měřená reálným ročním hrubým domácím produktem (resp. hrubým národním produktem) na jednoho obyvatele přepočítaným na referenční měnu (US dolar) pomocí parity kupní síly.⁵⁰

⁴⁸ GRÚŇ, L. *Problematika dvojitého medzinárodného zdanenia*. Justičná revue, Ministerstvo spravodlivosti Slovenskej republiky, Bratislava, roč. 2010, č. 1, s. 61. ISSN 1335-6461.

⁴⁹ JUREČKA, V. a kol. *Makroekonomie*. Grada Publishing, Praha, 2010, s. 30. ISBN 978-80-247-3258-9.

Na základě výše uvedeného lze tedy vidět, že mezinárodní dvojí zdanění působí negativně na rozvoj životní úrovně i na celkový rozvoj člověka, a proto by mělo být v zájmu každého státu a každé vlády zabránit jeho vzniku.

Efekty zabránění vzniku dvojího zdanění se liší s ohledem na teritoriální aspekt. Například v případě většiny rozvíjejících se států je efekt zamezení dvojího zdanění jako úlevy pro domácí subjekty relativně nepodstatný, protože tyto země neexportují kapitál za svoje hranice. Naopak je ovšem pro ně velmi důležité podporovat přítok investic ze zahraničí, mimo jiné i odstraňováním překážek v oblasti mezinárodního dvojího zdanění.⁵¹

2.4. Formy dvojího zdanění

Lze rozlišovat dvojí (či vícečetné) mezinárodní zdanění v ekonomickém a v právním smyslu. Při ekonomickém dvojím zdanění jde o situaci, kdy jeden předmět daně (např. příjem) je zdaněn u více daňových poplatníků.⁵² Při ekonomickém dvojím zdanění není dána identita daňového poplatníka,⁵³ avšak je dána ekonomická identita předmětu daně, byť po formálně právní stránce lze oba předměty odlišit. Stejná ekonomická transakce, příjem či obecně daňový předmět je zdaněn ve dvou nebo více státech (obvykle, ale nikoli nezbytně v průběhu jednoho zdaňovacího období) v rukách různých daňových poplatníků (např. manžel a manželka, společnost a její společník, dodavatel a odběratel, dlužník a věřitel atd.).⁵⁴

Příklad 10:

Společnost A, která je daňovým rezidentem státu X, je jediným společníkem společnosti B, která je daňovým rezidentem státu Y. Společnost B dosáhne za zdaňovací období zisk, který je zdaněn příslušnou sazbou daně z příjmů právnických osob uplatňované ve státu Y. Následně je zisk po zdanění distribuován společníkovi společnosti B. Zisk vyplacený společností A

⁵⁰ UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAMME. Human Development Reports. Human Development Index (HDI). UNDP Human Development Report Office, New York, 2014. [online]. Dostupné na <<http://hdr.undp.org/en/content/human-development-index-hdi>> [cit. 28.5.2014].

⁵¹ LONCAREVIC, I. *Economic relevance of Double Taxation Conventions*. In: STEFANER, M., ZÜGER, M. (eds.). *Tax Treaty Policy and Development*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien, 2005, s. 35. ISBN 3-7073-0765-4.

⁵² LYONS, S. M. (ed.). *International Tax Glossary*. Revised 3rd edition. The International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1996. s. 100. ISBN 90-70125-85-4.

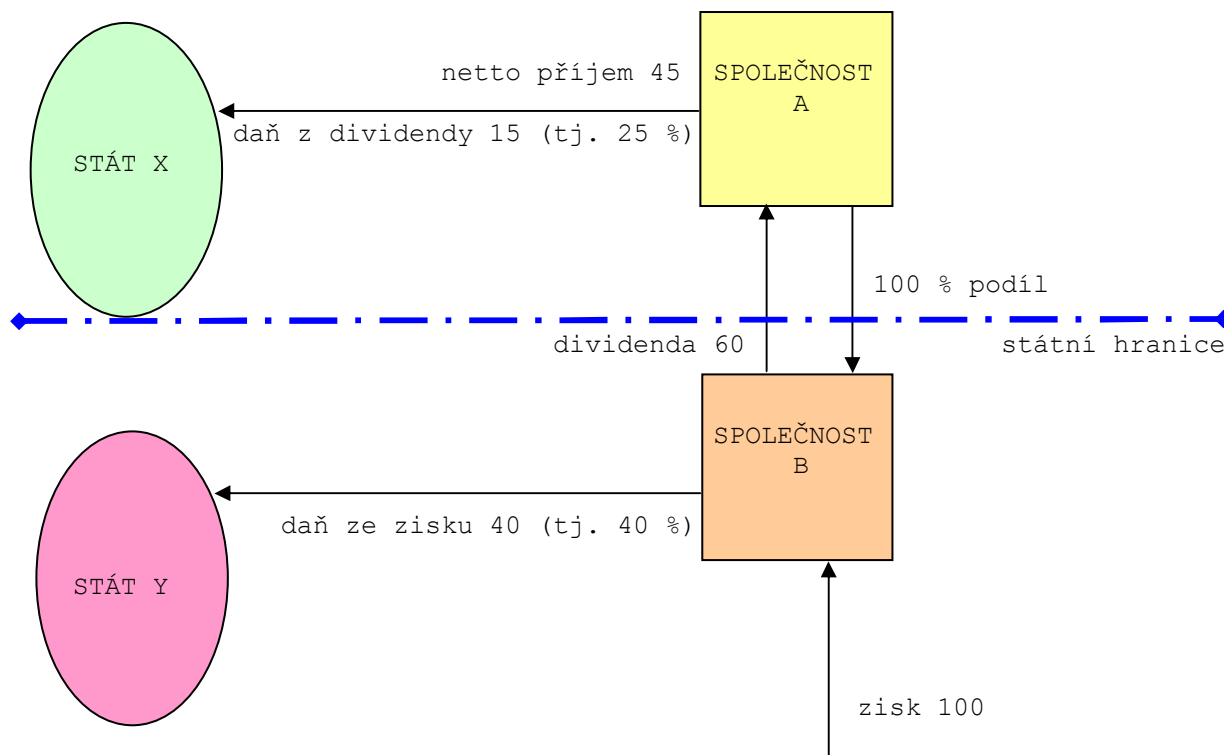
⁵³ WIESMANN, B. *Ursachen und Vermeidung von Doppelbesteuerung* [eBook]. GRIN Verlag, München, 2012, s. 3. ISBN 978-3-656-33857-4.

⁵⁴ ROHATGI, R. *Basic International Taxation, Volume One, Principles of International Taxation*. 2. vydání. BNA International Inc., London 2005, s. 2 a 15. ISBN 978-0-906524-10-7.

podléhá dani z příjmů právnických osob ve státu X. Dochází k ekonomickému dvojímu zdanění.

Schéma 2:

MEZINÁRODNÍ EKONOMICKÉ DVOJÍ ZDANĚNÍ



Současné trendy v Evropské unii směřují k eliminaci ekonomického dvojího zdanění, nebo alespoň k jeho výraznému omezení při rozdělování zisku ve vztazích mezi mateřskými a dceřinými společnostmi. K tomu dochází zejména aplikací Směrnice MDS, tedy směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, která je přepracovaným zněním původní směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Podle této směrnice jsou za určitých podmínek osvobozeny od daně z příjmů podíly na zisku (dividendy) jak ve státu zdroje, tak i ve státu rezidence příjemce.

Na druhé straně mezinárodní právní dvojí zdanění představuje situaci, kdy je tentýž příjem zdaněn u stejné osoby dvakrát nebo vícekrát ve dvou nebo více státech.⁵⁵ K právnímu dvojímu zdanění dochází tehdy, je-li stejný příjem zdaněn dvakrát nebo vícekrát u stejného daňového subjektu (identita předmětu i subjektu daně). Jde o situaci uvalení stejných nebo podobných daní na tentýž daňový subjekt za identické zdaňovací období ve vztahu ke stejnému předmětu dvěma nebo více státy.⁵⁶ Charakteristické rysy mezinárodního právního dvojího zdanění lze tedy zrekapitulovat takto:

- identický poplatník,
- identický příjem,
- identické zdaňovací období,
- stejná nebo obdobná daň a
- zdanění ve dvou nebo více státech.⁵⁷

Příklad 11:

Společnost A, která je daňovým rezidentem státu X, je jediným společníkem společnosti B, která je daňovým rezidentem státu Y. Společnost B dosáhne zisku, který je následně distribuován jako dividendy jedinému společníkovi společnosti B. Společnost A podléhá ve státu B zdanění daní z příjmů právnických osob ve vztahu k přiznané dividendě. Toto zdanění se realizuje srážkou provedenou společností B při výplatě dividendy. Zároveň společnost A podléhá ve vztahu k téže dividendě zdanění daní z příjmů právnických osob ve státu A. Toto zdanění se realizuje na základě zahrnutí přijaté dividendy do obecného základu daně společnosti A. Dochází k právnímu dvojímu zdanění.

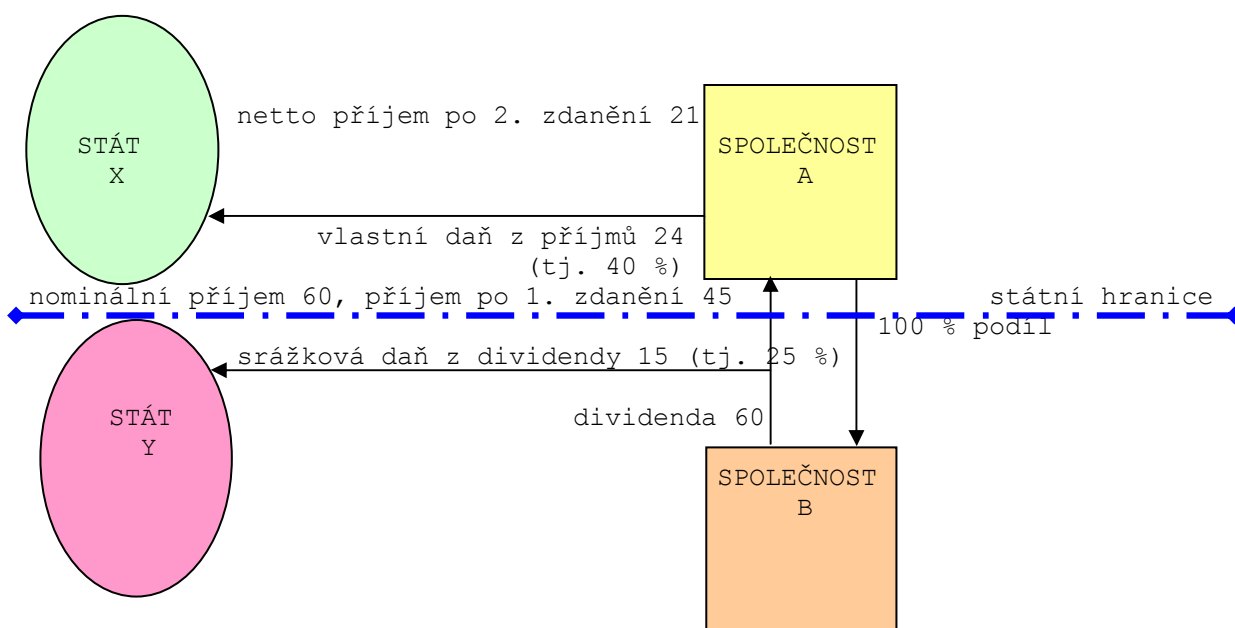
⁵⁵ LYONS, S. M. (ed.). *International Tax Glossary*. Revised 3rd edition. The International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1996. s. 100. ISBN 90-70125-85-4.

⁵⁶ ROHATGI, R. *Basic International Taxation, Volume One, Principles of International Taxation*. 2. vydání. BNA International Inc., London 2005, s. 15. ISBN 978-0-906524-10-7.

⁵⁷ HAASE, F. *Internationales und Europäisches Steuerrecht*. 3. Auflage. C. F. Müller Verlag, Heidelberg, 2011, s. 13. ISBN 978-3-8114-9807-5.

Schéma 3:

MEZINÁRODNÍ PRÁVNÍ DVOJÍ ZDANĚNÍ



2.5. Mezinárodní dvojí zdanění a dvojí nezdanění

Protikladem mezinárodního dvojího zdanění, kdy tentýž příjem je zdaněn u jednoho subjektu dvakrát nebo vícekrát, je tzv. mezinárodní dvojí nezdanění. Jde o situaci, kdy příjem dosahovaný přeshraniční aktivitou není zdaněn v žádné z dotčených zemí. Často se jedná o případy, kdy na základě vnitrostátních daňových předpisů se příjem ve státě zdroje nezdaňuje a zároveň je při uplatnění metody vynětí (dané daňovou smlouvou) takový příjem vyloučen ze zdanění rovněž v domovském státě příjemce.

Stejně jako koncept mezinárodního dvojího zdanění, i mezinárodní dvojí nezdanění představuje situaci, která je pro státy nežádoucí. Ekonomický zájem zabraňovat vzniku dvojího zdanění je zřejmý, příliš vysoké daňové zatížení snižuje investiční a ekonomickou aktivitu. Pokud by byl tento ekonomický zájem doveden ad absurdum, znamenalo by to, že daně jsou hospodářsky nežádoucí a není ekonomicky správné je vůbec vybírat, což je samozřejmě nonsens. Hranice, odkud argument ekonomické a investiční aktivity už není rozhodující, představuje moment, ve kterém se střetává legální a hlavně legitimní zájem státu a společnosti vybírat daně pro účely financování veřejných potřeb se zájmem podpory

ekonomické aktivity. Tato hranice představuje jakési ekvilibrium, bod rovnováhy ideálního daňového zatížení.

V souvislosti s mezinárodním dvojím nezdaněním se dostáváme do situace, kdy sice ekonomická a investiční aktivita je maximální, protože není zatížena žádnými daněmi z příjmů, ale nárok státu vybírat daně pro uspokojení veřejných potřeb je zkrácen na minimum. Proto je mezinárodní dvojí nezdanění nežádoucí a cílem států se standardním přístupem ke zdanění je zabránit jeho vzniku. Pro tento účel byl vytvořen i relativně nový koncept interpretace daňových smluv.⁵⁸ Na základě tohoto konceptu, by se měla jakákoli daňová smlouva vytvořená dle kostry modelové smlouvy OECD vykládat takým způsobem, aby se zabránilo agresivní daňové optimalizaci a daňovým podvodům.

2.6. Nástroje a metody zabráňující vzniku dvojího zdanění

Úlevy z nepříznivých dopadů mezinárodního dvojího zdanění jsou na místě tam, kde běžná ustanovení daňové smlouvy nestačí k plné eliminaci dvojího daňového břemene. Týká se to situací, kde daňová smlouva není použitelná, nebo neexistuje, nebo kdy její ustanovení o vyloučení dvojího rezidentství a o přiřazení určitých druhů příjmů ke zdanění v příslušném signatářském státě nepostačují k vyloučení dvojího zdanění.

Vedle rozlišování úlev z mezinárodního dvojího zdanění na jednostranně poskytované ve vnitrostátních daňových předpisech a recipročně poskytované na základě daňové smlouvy má významnou úlohu rozlišení podle metody, jak se taková úleva uplatňuje. Poněkud nepřesně bývají tyto úlevy často označovány jako metody zamezení dvojího zdanění. Společným principem těchto metod je snížení daňového břemene ve státě daňového domicilu (daňové rezidence) poplatníka poté, co již došlo ke zdanění jeho příjmu nebo části tohoto příjmu ve státě zdroje takového příjmu. Znamená to, že aplikace uvedených úlev se nedotýká zdaňování ve státu zdroje příjmu, ale snižuje právo na výběr daně, a tudíž i daňový výnos ve státu domicilu. Z toho vyplývá určitá nechuť mnohých států poskytovat takové úlevy jednostranně, není-li zajištěna smluvní reciprocita.

Jen částečné zmírnění dvojího daňového zatížení umožňuje vnitrostátními daňovými předpisy přiznávané právo poplatníka zařadit do daňově uznatelných nákladů snižujících

⁵⁸ Od ledna 2003 modelová smlouva OECD stanoví, že účelem mezinárodních smluv na zamezení dvojího zdanění je i předcházení vyhýbání se zdanění a daňovým podvodům. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. s. I-5. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en#page16> [cit. 12. 6. 2014].

základ tuzemské daně i daň zaplacenou v zahraničí. Výsledný efekt použití této metody, a tedy i míra úlevy od dvojího zdanění, samozřejmě korespondují s výší tuzemské daňové sazby.

Plného vyloučení dvojího zdanění může být docíleno při použití metody vynětí (v anglickém jazyce „*exemption*“), jejíž podstata spočívá v tom, že příjem zdaněný v zahraničí se nezahrne do daňového základu ve státě příjemce.⁵⁹ To má podobný efekt, jako by se jednalo o příjem osvobozený od daně. Tato metoda byla často využívána v kontinentální Evropě.⁶⁰

Metoda vynětí se může uplatňovat plně (pak hovoříme o vynětí úplném), tj. základ pro tuzemskou daň je bez dalšího snížen o příjem podléhající zdanění v cizině a zbývajících část poplatníkovu příjmu je zdaněna, jako kdyby takový zahraniční příjem neexistoval.

Alternativně může být metoda vynětí uplatňována s výhradou progresu, což znamená, že ve státě příjemce se sice do základu daně nezahrne příjem podléhající zdanění v zahraničí, avšak pro výpočet daně se použije sazba, která odpovídá základu daně nesníženému o tento vyňatý příjem. Vlastní kalkulace výše v tuzemsku použitelné daňové sazby pak může být provedena tzv. metodou vrchního dílku (v anglickém jazyce „*top slicing*“) nebo metodou zprůměrování (v anglickém jazyce „*averaging*“).

Metoda vrchního dílku znamená, že na celý daňový základ se použije sazba daně z toho daňového pásma, kam by maximálně dosáhl daňový základ bez vynětí příjmu zdanitelného v cizině. Oproti obecnému způsobu zdanění progresivní klouzavou sazbou daně to pak znamená znevýhodnění, neboť se vlastně používá stupňovitě progresivní sazba, a to ještě na fiktivní výši příjmu.

Metoda zprůměrování znamená, že se nejprve provede předběžný výpočet hypotetické daně, která by byla vybírána z celého poplatníkovu příjmu, jako by k žádnému vynětí nedocházelo. Z takto vypočtené hypotetické daně se pak zpětně propočte (vydělením výše hypotetické daně daňovým základem) průměrná daňová sazba tedy vlastně výše efektivního zdanění poplatníkovu příjmu. Touto průměrnou daňovou sazbou se pak vynásobí skutečný daňový základ, tedy základ po vynětí příjmu zdaňovaného v zahraničí. Výsledek vyjadřuje daňovou progresivitu příslušející k celému daňovému základu bez vynětí uplatněnou ovšem jen na snížený daňový základ. Oproti obecnému způsobu zdanění progresivní klouzavou

⁵⁹ GALEA, E. *Trends in the Methods of Avoiding Double Taxation*. In: STEFANER, M., ZÜGER, M. (eds.). *Tax Treaty Policy and Development*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien, 2005. s. 414. ISBN 3-7073-0765-4. ISBN 3-7073-0765-4.

⁶⁰ ÁRVAY, Z. *The Methods to avoid Double Taxation in the light of the EC Treaty*. In: AIGNER, H.-J., LOUKOTA, W. (eds.). *Source Versus Residence in International Tax Law*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien 2005, s. 141. ISBN 3-7073-0764-6.

sazbou daně znamená tato metoda použití odchylné sazby daně, než by vyplývalo z tabulky daňových sazeb, nicméně daňové znevýhodnění vyplývající z této metody je ve srovnání s metodou vrchního dílku menší nebo zcela odpadá.

Výhrada progrese ovlivňující výši daňové sazby, má pochopitelně význam jen v případě, že se daň ve státě příjemce vybírá za použití progresivní sazby (jestliže sazba daně stoupá se zvyšujícím se příjmem), jak tomu bylo v České republice do konce roku 2007. Při použití poměrné lineární sazby daně z příjmů se efekt výhrady progrese stírá a (odhlédneme-li od případného menšího vlivu položek odčitatelných od daňového základu a slev na dani) dopady metody vynětí s výhradou progrese jsou stejné jako u metody vynětí úplného.

Novější a modernější metodou k vyloučení mezinárodního dvojího zdanění je metoda započtení (v anglickém jazyce „*credit*“), která znamená, že ve státě příjemce se zahrnou do daňového základu veškeré příjmy z tuzemských i zahraničních zdrojů a z takto stanoveného základu se vyměří daň, od níž se odečte daň zaplacená v zahraničí. Metoda započtení tedy znamená z hlediska poplatníka započtení daně zaplacené ve státě zdroje na daňovou povinnost ve státě domicilu.

O započtení plném hovoříme tehdy, když se od daně vypočtené z celosvětových příjmů ve státě domicilu příjemce odečte celá daň zaplacená v zahraničí, bez ohledu na její výši. V případě, že zahraniční daňové předpisy ve státě zdroje příjmu přistupují přísněji k výpočtu základu daně nebo používají vyšší daňovou sazbu v porovnání se státem příjemce, má použití této metody za následek nepřímý přesun části daňového výnosu ze státu příjemce do státu zdroje, tedy jakousi nechtěnou daňovou subvencí. Z tohoto důvodu je metoda plného započtení používána zřídka.

Obvyklejší je situace, kdy se může ve státě domicilu příjemce odečíst od celkové daně daň zaplacená v zahraničí jen do výše, která odpovídá tuzemské dani připadající na tu část příjmu příjemce, jež podléhá zdanění v zahraničí. Zde se jedná o započtení prosté. To ovšem může vést nikoli k odstranění negativních dopadů mezinárodního dvojího zdanění, ale jen k jejich zmírnění, neboť v součtu zahraniční i tuzemské daně zaplatí poplatník více, než kdyby zdaňoval celý svůj příjem výlučně jen ve státu svého domicilu.

Metoda vynětí je jednoduchá, při jejím použití však může dojít k jinému daňovému zatížení v zahraničí než ve státě příjemce. Metodu vynětí zahraničního příjmu je výhodné používat pro státy, které chtějí dovážet kapitál ze zemí, ve kterých je daňové zatížení vyšší. Pro zemi, která kapitál exportuje, to na druhé straně nemusí znamenat významnou ztrátu daňových příjmů, protože používání metody vynětí je administrativně jednodušší, daňové orgány se nemusí zabývat zahraničními příjmy. Stejně tak je tento systém jednodušší pro

daňového poplatníka, který se v případě problémů obrací pouze na daňový orgán jedné země. Na druhé straně, nevýhodou metody vynětí může být snaha daňového poplatníka soustřeďovat svoje příjmy do zemí s nízkým nebo žádným daňovým zatížením.⁶¹ A tedy může někdy při použití této metody dojít k opačnému, podobně nežádoucímu stavu, a tím je mezinárodní dvojí nezdanění (určitá část příjmu plynoucího z ciziny se na základě vnitrostátních daňových předpisů ve státě zdroje tam nezdaňuje a zároveň je při uplatnění metody vynětí vyloučena ze zdanění rovněž v domovském státě příjemce).

Metoda započtení se naproti tomu vyznačuje dokonalejší neutralitou, protože při jejím použití jsou všichni daňoví rezidenti v tuzemsku podrobeni stejné míře zdanění bez ohledu na to, zda zdroj jejich příjmů je v tuzemsku nebo v zahraničí. Neutralita exportu kapitálu znamená, že daňoví rezidenti v tuzemsku nejsou motivováni přesouvat svůj kapitál do zemí s nižším nebo žádným daňovým zatížením.⁶²

Vedle nástrojů a metod zabráňování dvojímu zdanění podle daňových smluv, v případě, že neexistuje daňová smlouva nebo její ustanovení jsou nedostatečná, je možné se opřít o vnitrostátní předpisy zabráňující dvojímu zdanění. Ty však mohou být neefektivní a nedostatečné. Zejména s rozvíjejícím se mezinárodním pohybem zboží, služeb, kapitálu a osob jsou vnitrostátní pravidla nedostatečná, především kvůli absenci mezinárodní koordinace a kooperace. Například článek 25 modelové smlouvy OECD hovoří o výměně informací mezi smluvními stranami, což je nesmírně důležitý institut v souvislosti se zabráňováním dvojímu zdanění, respektive dvojímu nezdanění, a zároveň si takovou spolupráci lze jen těžko představit výlučně na základě unilaterálních předpisů vnitrostátního daňového práva. Neméně důležité pro efektivnost vnitrostátních pravidel je nejednotnost definicí ve vztahu k druhému státu. Daňové smlouvy obsahují ustanovení, která harmonizují do určité míry definice použité v daňové smlouvě, čímž se tak předchází vzniku nežádoucích disparit v podobě dvojího zdanění, respektive nezdanění.

⁶¹ GALEA, E. *Trends in the Methods of Avoiding Double Taxation*. In: STEFANER, M., ZÜGER, M. (eds.). *Tax Treaty Policy and Development*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien, 2005. s. 414. ISBN 3-7073-0765-4.

⁶² KOTÁB, P. *Kapitola XIV. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění*. In: BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Nakladatelství C. H. Beck, Praha 2012, s. 281. ISBN 978-80-7400-440-7.

3. MEZINÁRODNÍ DAŇOVÉ PRÁVO

3.1. Podstata mezinárodního daňového práva

Pojem mezinárodní daňové právo označuje soustavu právních pravidel odvozených z mezinárodního práva veřejného, která souvisejí s řešením daňových konfliktů vyplývajících z přeshraničních transakcí. Tato právní pravidla jsou založena na mezinárodních daňových aspektech obsažených ve vnitrostátních daňových předpisech, na obvyčejové praxi států při aplikaci daňových pravidel a na daňových smlouvách. Lze souhlasit s myšlenkou, že mezinárodní daňové právo představuje souhrn pravidel jednoho státu, které řeší zahraniční a přeshraniční situace,⁶³ a že tudíž každý stát má svoje vlastní mezinárodní daňové právo.⁶⁴ Daňové zákony tedy s několika malými výjimkami nejsou „mezinárodními“ ve smyslu pramene mezinárodního práva. Vedle daňových smluv neexistují žádné „nadřazené“ mezinárodní daňové zákony, které by byly závazné pro státy podrobující zdanění své daňové subjekty.

3.2. Prameny mezinárodního daňového práva

Prameny mezinárodního daňového práva zahrnují:

- mnohostranné mezinárodní smlouvy jako je např. pro výklad daňových smluv velmi významná Vídeňská úmluva o smluvním právu, nebo smluvní dokumenty tvořící primární právo Evropské unie,
- sekundární právo mezinárodních společenství států, jako je např. sekundární právo, zejména nařízení a směrnice Evropské unie,
- komplexní (všeobecné) dvoustranné daňové smlouvy a na ně navazující mezinárodní dohody, nesoucí obvykle označení úmluva, protokol, výměna diplomatických nót či dopisů, memorandum o porozumění, prováděcí dohoda, dodatková správní dohoda apod.,
- partikulární dvoustranné daňové smlouvy, vzájemná prohlášení a specifické smlouvy např. o zdanění příjmů z provozu lodí a letadel, o dědické a darovací dani apod.,

⁶³ SCHAUMBURG, H. *Internationales Steuerrecht: Außensteuerrecht - Doppelbesteuerungsrecht*. 3. Auflage. Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2011, s. 5 a násl. ISBN 978-3-504-26022-4.

⁶⁴ REK, R., BRÜCK, M., LEBERMEIER, A., PACHE, S. *Internationales Steuerrecht in der Praxis*. Gabler/GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden, 2008, s. 19. ISBN 978-3-8349-0473-7.

- mezinárodní obyčejové právo, všeobecné právní principy (tj. právní principy uznávané civilizovanými národy v jejich domácích právních systémech, zákonodárství, obyčejovém právu a soudních rozhodnutích) a praxe mezinárodních organizací.⁶⁵ Jde například o obyčej zdaňovat jen takový předmět daně, který má skutečnou spojitost ke státu, který tento předmět daně zdaňuje,⁶⁶
- všeobecné právní principy, které pomáhají vykládat právní normy jako například zákaz obcházení zákona nebo princip dobré víry či právní maxima *pacta sunt servanda*.

Každý nezávislý stát má svrchované právo stanovit svá vlastní daňová pravidla vztahující se jak na domácí, tak i mezinárodní transakce. I když státy mají toto nezpochybnitelné právo k daňové normotvorbě, chybí jim právo vynucovat stanovená daňová pravidla v cizině, tj. na území mimo jejich teritoriální svrchovanost. Mezinárodní právo zakazuje na území jednoho státu provádění exekutivních nebo správních úkonů anebo jen činění dotazů daňovými (či jinými veřejnými) orgány druhého státu bez souhlasu prvně zmíněného státu. Jeden stát tedy nemůže bez souhlasu druhého státu na jeho území vysílat úředníky správce daně za účelem shromažďování či provádění důkazů, přezkoumání účetních knih a jiných listin, provádění ocenění majetku nebo výsledku svědků či jiných procesních úkonů. Na území jednoho státu nemůže bez jeho souhlasu jiný stát provádět doručování procesních dokumentů a samozřejmě ani vybírat daně. Z důvodu střetu státní svrchovanosti obvykle státy nepřiznávají na svém území výkon daňovým rozhodnutím jiných států.

Daňové orgány musejí dodržovat pravidla mezinárodního práva veřejného při vynucování svého národního daňového práva v cizině. Takových pravidel, umožňujících vynutitelnost daňových povinností týkajících se přeshraničních transakcí mimo území státu, o jímž uloženu daňovou povinnost se jedná, je nemnoho. Podle článku 26 modelové smlouvy OECD si mohou daňové orgány signatářských států vyměňovat daňové informace, mimo jiné k zabránění daňových úniků a daňových podvodů. V roce 2003 Výbor pro fiskální záležitosti OECD připojil k modelové smlouvě OECD nový článek 27 s názvem „Pomoc při vybírání daní“. V rámci evropského práva přinesla základní rámec pro daňovou spolupráci mezi členskými státy Evropské unie směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977, o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, následně

⁶⁵ QURESHI, A. H. (editor). *The Public International Law of Taxation: Text, Cases & Materials*. Kluwer Law International BV, Alphen aan den Rijn, 1994. s. 1 - 9. ISBN 978-1-85333-950-9.

⁶⁶ REK, R., BRÜCK, M., LEBERMEIER, A., PACHE, S. *Internationales Steuerrecht in der Praxis*. Gabler/GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden, 2008, s. 23. ISBN 978-3-8349-0473-7.

nahrazená směrnicí Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011, o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS. Obdobná ustanovení jsou rovněž obsažena v Úmluvě OECD a Rady Evropy o vzájemné administrativní pomoci v daňových záležitostech, podepsané dne 25. 1. 1988 ve Štrasburku (Česká republika k této úmluvě zatím nepřistoupila).

3.3. Mezinárodní daňové smlouvy

Počátky daňových smluv se datují již do 19. století, kdy byly uzavřeny první bilaterální smlouvy. Ty sice neměly úplnou podobu a obsah daňových smluv jako je známe dnes, navzdory tomu svým charakterem a účelem je můžeme považovat za předchůdce moderních daňových smluv.⁶⁷ Hlavním motorem mezinárodní spolupráce v oblasti daní bylo Prusko. Hlavním popudem takovéto mezinárodní spolupráce byl rozpad Svaté říše římské národa německého v roce 1806, po kterém vznikla řada malých samostatných německých států. Od roku 1867, kdy vznikl Severoněmecký spolek, zesílila ekonomická kooperace německých států. Za jednu z prvních daňových smluv na mezinárodní úrovni můžeme označovat daňovou smlouvu mezi Pruskem a Saskem z roku 1869, která se pozoruhodně podobá dnešním smlouvám o zamezení dvojího zdanění.⁶⁸ Následně byla uzavřena obdobná smlouva mezi Rakouskem a Uherskem. Obě tyto smlouvy byly uzavřené v rámci konfедераčního zřízení, jakými byly Severoněmecký spolek a Rakousko-Uhersko. Významný přelom v mezinárodním daňovém právu znamenala smlouva o zamezení dvojího zdanění z roku 1899 mezi Pruskem a Rakousko-Uherskem, protože jde o první vskutku mezinárodní daňovou smlouvu.⁶⁹ Do té doby sice určité daňové smlouvy byly uzavřeny, ale subjekty, které je uzavřely, byly společně součástí nějakého konfедераčního zřízení. K významnému rozvoji

⁶⁷ Mezi tyto předchůdce daňových smluv můžeme zařadit např. smlouvy o vzájemné pomoci a spolupráci dotýkající se správy daní uzavřené mezi Belgií a Francií v roce 1843 a mezi Belgií a Lucemburskem a mezi Belgií a Nizozemskem v roce 1845. Bližší viz JOGARAJAN, S. *The Conclusion And Termination Of The 'First' Double Taxation Treaty*. Příspěvek na konferenci Australasian Tax Teachers Association (16-18 January 2012), The University of Sydney, Sydney, 2012, s. 1 [online]. Dostupné na <http://sydney.edu.au/law/parsons/ATTA/docs_pdfs/conference_papers/The_Conclusion_and_termination_of_the_first_double_taxation_treaty.pdf>, [cit. 15. 5. 2014].

⁶⁸ HATTINGH, J. *The Origins of Model Tax Conventions: 19th Century German Tax Treaties and Laws concerned with the Avoidance of Double Taxation*. In: TILEY, J. (ed.). *Studies in the History of Tax Law*, vol. 5. Hart Publishing, Oxford, 2013, s. 35. ISBN 978-1-84946-224-2. Dostupné též [online] na <http://www.ctl.law.cam.ac.uk/tax_history_conference/papers_2012/tax_history_2012%20Hattingsh%2019th%20Century%20German%20Double%20Tax%20Laws%20Draft%20June%202012%20v3%20with%20Appendices.pdf>, [cit. 19. 7. 2014].

⁶⁹ MILLER, A., OATS, L. *Principles of International Taxation*. Tottel Publishing Ltd., Haywards Heath, 2006, s. 94. ISBN 978-1-84592-327-3.

sítě daňových smluv došlo po první světové válce.⁷⁰ Zatímco v 50. letech 20. století existovalo uzavřených přibližně 100 bilaterálních daňových smluv, dnes jich je více než 2000.⁷¹

Daňové smlouvy mají duální charakter. Představují závazný dokument z hlediska mezinárodního práva, ale i z hlediska vnitrostátního práva, protože velké množství zemí závaznou mezinárodní smlouvu chápe v souladu s teorií monismu jako součást vnitrostátního práva.⁷² Všeobecně jde o právní akt, který uzavírají dva suverénní státy. Oba státy mají zájem na tom, aby se primárně eliminovalo dvojí zdanění, a pro tento účel uzavírají daňovou smlouvu, jež tento problém řeší.

V porovnání s bilaterálními daňovými smlouvami se ve světě vyskytuje podstatně méně daňových smluv multilaterálních. S multilaterálním smluvním konceptem koketovala OECD ještě v počátcích svojí existence při formování modelové smlouvy OECD. Tento přístup k zamezení dvojího zdanění se ve velkém sice nerozšířil, přesto však dnes najdeme ve světě několik mnohostranných daňových smluv (např. tzv. Nordické daňové smlouvy⁷³).

Rozsah působnosti daňových smluv je zřejmý už ze samotného názvu příslušné daňové smlouvy. Například daňová smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou má název: *Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v odboru daní z příjmu a z majetku*. Ze samotného názvu této daňové smlouvy je zřejmé, že působnost daňové smlouvy je v oblasti:

- zamezení dvojího zdanění a
- zabránění daňovým únikům.

Věcná působnost je stejně zřejmá. Daňová smlouva se týká:

- daní z příjmů, popřípadě jiných daní důchodového typu a
- majetkových daní.

⁷⁰ BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN. *Monatbericht 01.2004*. Berlin, 2004. S. 65. [online]. Dostupné na <http://www.hk24.de/linkableblob/366034/1./data/Doppelbesteuerungsabkommen_-_Einfuehrung-data.pdf;jsessionid=D035E0CE187F8412F95507619ECBECF3.repl2>, [cit. 22. 3. 2014].

⁷¹ KANDUTH-KRISTEN, S., KOFLER, G. *Internationales Steuerrecht: Das OECD-Musterabkommen*. Johannes Kepler Universität Linz, 2005, s. 7, [online]. Dostupné na <http://www.steuerrecht.jku.at/steuerrecht/de/elemente_site/lehre/2006/IntStR/OECD-MA%20Kofler.pdf> [cit. 17. 4. 2014].

⁷² ROHATGI, R. *Basic International Taxation, Volume One, Principles of International Taxation*. Second Edition. BNA International Inc., London 2005, s. 57. ISBN 978-0-906524-10-7.

⁷³ Smlouva o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku uzavřená 23. 9. 1996 mezi Dánskem, Faerskými ostrovy, Finskem, Islandem, Norskem a Švédskem, jakož i Smlouva o zamezení dvojího zdanění v oboru daní dědických a darovacích uzavřená dne 12. 9. 1989 mezi Dánskem, Finskem, Islandem, Norskem a Švédskem.

Stejně tak se dá z daňové smlouvy zjistit i teritoriální působnost, která je na území států, které jsou smluvními stranami předmětné daňové smlouvy. To však nemusí platit absolutně, protože modelová smlouva OECD obsahuje článek o teritoriálním rozšíření, které upřesňuje teritoriální působnost daňové smlouvy. U daňových smluv navíc rozeznáváme i časovou působnost, která se odvíjí od nabytí účinnosti příslušné daňové smlouvy.⁷⁴

3.4. Role mezinárodních daňových smluv

Úkolem daňových smluv je ve všeobecné rovině zmírnit nebo zcela eliminovat břemeno mezinárodního právního dvojího zdanění. Daňové smlouvy zavazují, tj. přinášejí povinnosti, ale i práva jejich smluvním stranám, tj. signatářským státům. Primárním cílem daňových smluv je omezit míru daně, kterou je možno uložit v signatářských státech podle jejich vnitrostátních daňových předpisů. V daňových smlouvách jsou alokována zdaňovací práva mezi signatářské státy a po státu domicilu (tj. po „domácím“ státu, v němž je poplatník daňovým rezidentem) se navíc požaduje, aby poskytl poplatníkovi úlevu od dvojího zdanění, pokud by i přes aplikaci ostatních pasáží daňové smlouvy přeci jen nastalo. Kromě zabránění vzniku dvojího zdanění daňové smlouvy slouží i k účelům sjednocení významu některých odborných termínů (např. dividendy, úrok), vymezení vzájemné pomoci v daňových otázkách mezi smluvními státy, zabraňování vyhýbání se daňové povinnosti a zamezení diskriminací.⁷⁵ Jednou z překážek přeshraničního obchodu a toku investic je dvojí zdanění příjmu se zahraničním prvkem⁷⁶ a hlavní úlohou daňových smluv je právě takovou překážku odstraňovat. Avšak vyskytují se i názory, které tvrdí, že přínos existence daňových smluv k podpoře přílivu zahraničních investic je pouze mýtus kvůli tomu, že stát poplatníkovy daňové rezidence může disproporcím, které vznikají z důvodů rozdílných právních řádů státu rezidence a státu zdroje, zabránit i unilaterálně svou vnitřní legislativou.⁷⁷ Ve prospěch tohoto názoru hovoří i výzkum Bruce Blonigena a Ronalda Daviese z let 1982-1992, kteří porovnávali vztah zahraničních přímých investic a existence platné a účinné daňové smlouvy. Podle jejich výzkumu dokonce v některých případech uzavření daňové smlouvy zmenšilo

⁷⁴ KANDUTH-KRISTEN, S., KOFLER, G. *Internationales Steuerrecht: Das OECD-Musterabkommen*. Johannes Kepler Universität Linz, 2005, s. 13, [online]. Dostupné na <http://www.steuerrecht.jku.at/steuerrecht/de/elemente_site/lehre/2006/IntStR/OECD-MA%20Kofler.pdf> [cit. 17. 4. 2014].

⁷⁵ Ibidem, s. 7.

⁷⁶ LONCAREVIC, I. *Economic relevance of Double Taxation Conventions*. In: STEFANER, M., ZÜGER, M. (eds.). *Tax Treaty Policy and Development*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien, 2005, s. 35. ISBN 3-7073-0765-4.

⁷⁷ DAGAN, T. *The Tax Treaties Myth*. Journal of International Law and Politics, Vol. 32, No. 939 (2000), New York University, New York, 2000, s. 989. ISSN 0028-7873. Dostupné také [online] na <http://papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm/SSRN_ID379181_code030211140.pdf?abstractid=379181&mirid=3> [cit. 12. 6. 2014].

objem zahraničních přímých investic.⁷⁸ Tento názor však odporuje všeobecnému názoru ekonomů a daňových poradců o neefektivnosti a nedostatečnosti vnitrostátních norem při zabraňování vzniku dvojího zdanění, respektive dvojího nezdanění, jak bylo popsáno výše.

Daňové smlouvy obsahují zvláštní ustanovení umožňující příslušným úřadům signatářských států řešit dohodou rozdílnosti a nesrovnalosti vyplývající z mezinárodního zdanění. Takovéto rozdílnosti a nesrovnalosti mohou vyvstávat zejména z rozdílných interpretací daňových pojmů, rozdílného daňového náhledu na určitou transakci nebo status daňového poplatníka, apod. Daňové smlouvy rovněž chrání poplatníky před diskriminací či nespravedlivým zacházením při přeshraničních transakcích a investicích. Na druhé straně daňové smlouvy umožňují výměnu informací mezi daňovými orgány signatářských států, čímž napomáhají v boji proti daňovým únikům.

Daňové smlouvy v zásadě zakotvují dohodu o sdílení daňových výnosů mezi signatářskými státy. V rozvinutých zemích se srovnatelnými daňovými systémy pravidla zakotvená v daňových smlouvách zpravidla vedou k rovnovážnému, vybalancovanému sdílení daňových výnosů. V rozvojových zemích však vyjednávání o daňových smlouvách mohou být vedena pod vlivem ekonomických a sociálních priorit a faktorů jiných nežli jen fiskálních. Mnohé státy využívají fiskálních nástrojů k podpoře přílivu kapitálu, technologií a vzniku pracovních míst spoléhající přitom na daňová osvobození, odčitatelné položky a další daňové stimuly. Výsledná podoba daňové smlouvy může pak představovat odchylku oproti ideálně vyváženému stavu zajišťující zachování takových daňových výhod a stimulů.

Mezi mezinárodními smlouvami upravujícími daňové záležitosti lze rozlišovat celou řadu typů takových smluv. Vedle klasických, široce pojatých komplexních či všeobecných smluv o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a majetku jsou to například speciální smlouvy o zdanění dědictví a darů, jakož i smlouvy o spolupráci v oblasti správy daní. Některé státy rovněž využívají partikulárních daňových smluv úzce zaměřených jen na určité druhy příjmů, jako jsou typicky příjmy z provozu lodí a letadel.

Tato práce se primárně zaměřuje na komplexní (všeobecné) dvoustranné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oblasti daní z příjmů a majetku. Tyto smlouvy v současné době celosvětově vycházejí z několika málo všeobecně přijatých vzorů či modelů. V první řadě se jedná o modelovou smlouvu vypracovanou Výborem pro fiskální záležitosti Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (zkráceně nazývanou „modelová smlouva

⁷⁸ BLONIGEN, B. A., DAVIES, R. B. *Do Bilateral Tax Treaties Promote Foreign Direct Investment?* NBER Working Paper 8834. National Bureau of Economic Research, Cambridge, 2002, s. 20, [online]. Dostupné na <<http://www.nber.org/papers/w8834.pdf>>, [cit. 12. 6. 2014].

OECD“) a dále o modelovou smlouvu doporučenou Ad-hoc expertní skupinou pro mezinárodní spolupráci v daňových záležitostech Organizace spojených národů⁷⁹ (zkráceně nazývanou „modelová smlouva OSN“). Oba tyto smluvní modely přinášejí vzorové standardní články daňové smlouvy spolu s podrobným komentářem, což obojí napomáhá jak dvoustranným jednáním o textu uzavíraných daňových smluv, tak i pozdější aplikaci a interpretaci těchto smluv.

Daňová smlouva je mezinárodní úmluvou mezi dvěma suverénními státy. Sjednaný rámec daňové smlouvy často obsahuje více než jeden odsouhlasený dokument. Vedle vlastního textu úmluvy mezi vládami dvou států o zamezení dvojího zdanění to jsou různé podpůrné dokumenty tvořící s úmluvou jeden integrální celek. Jedná se např. o následující:

- protokol, což je vlastně relativně samostatná mezinárodní smlouva, která doplňuje, pozměňuje nebo rozvádí vlastní text úmluvy o zamezení dvojího zdanění,
- výměna nót (dopisů), která objasňuje vybraná ustanovení smlouvy a stává se její součástí,
- memorandum o porozumění, které často nemusí mít závazný charakter a netvoří tak samostatný pramen práva.

Podle mezinárodního práva veřejného zakotvují daňové smlouvy povinnost signatářských států zajistit jejich vnitrostátní uplatňování s právní silou na úrovni zákona. Některé státy následují monistický model, podle něž je vnitrostátní právo spojeno a podřízeno právu mezinárodnímu podle „doktríny inkorporace“. Jiné státy následují dualistický princip, který považuje mezinárodní i vnitrostátní právo za dva oddělené právní systémy a k vnitrostátní použitelnosti pramenů mezinárodního práva vyžaduje zvláštní akt vnitrostátního práva podle „doktríny transformace“. Z těchto dvou přístupů si každý stát volí tu variantu, která v souladu s jeho ústavním pořádkem zajišťuje dodržování jeho mezinárodních závazků.

Lze tedy rozlišovat dvě skupiny států, tj. států, kde daňové smlouvy (ale samozřejmě i jiné mezinárodní smlouvy) mají

- **Přímý efekt** – v tomto monistickém modelu daňové smlouvy přinášejí přímo práva a povinnosti vnitrostátním právním subjektům, okamžikem ratifikace se

⁷⁹ Tato skupina byla přejmenována v listopadu 2004 Ekonomickým a sociálním výborem Organizace spojených národů na Výbor expertů na mezinárodní spolupráci v daňových záležitostech.

stávají součástí vnitrostátního právního řádu bez potřeby přijímání jakýchkoli dalších vnitrostátních legislativních kroků (v anglické terminologii jsou tzv. „self-executing“).⁸⁰ V některých státech se vyžaduje formální nebo procesní akt moci zákonodárné nebo výkonné pro inkorporaci daňové smlouvy do vnitrostátního práva.⁸¹

- **Nepřímý efekt** – v tomto dualistickém modelu musí být ustanovení daňové smlouvy přenesena do vnitrostátního právního předpisu, k čemuž se vyžaduje zvláštních a plnohodnotných legislativních kroků (plný legislativní proces). Vnitrostátní soudy nemohou přiznat účinky ustanovením daňové smlouvy, dokud tato ustanovení nejsou transformována do vnitrostátního práva, obvykle na úrovni zákonného nebo podzákonného právního předpisu. Podle této dualistické doktríny je to vnitrostátní právní předpis a nikoli mezinárodní smlouva, co zavazuje vnitrostátní subjekty práva.⁸²

K výše uvedenému lze poznamenat, že na našem území jsme měli možnost se seznámit postupně s oběma zmíněnými modely, jak s dualistickým, uplatňovaným důsledně za předchozího režimu a postupně demontovaným v průběhu 90. let 20. století, tak i s monistickým, uplatňovaným zhruba od začátku 21. století.

Daňové smlouvy jsou závazné jak pro daňové subjekty, tak i pro správce daně, jakmile se stanou součástí vnitrostátního práva, ať již cestou inkorporace nebo transformace. Vnitrostátní soudy je tímto okamžikem mohou a musí aplikovat.

Závěrečná ustanovení daňových smluv se mimo jiné dotýkají časového aspektu jejich aplikace. Tato ustanovení obvykle předvídají časovou prodlevu nutnou pro příslušné legislativní či administrativní úkony vedoucí k vnitrostátní závaznosti daňové smlouvy a zajišťují, že nová daňová pravidla zakotvená ve smlouvě se budou uplatňovat na celé roční zdaňovací období od jeho počátku. V důsledku odlišného uplatňování monistického nebo dualistického modelu v každém signatářském státě se může datum platnosti a účinnosti pravidel daňové smlouvy podle vnitrostátního práva lišit od data účinnosti daňové smlouvy jako takové. Datum účinnosti může být jiné pro každý z obou signatářských států a dokonce se datum účinnosti v jednom státě může lišit u jednotlivých daní pokrytých smlouvou.

⁸⁰ Mezi státy uplatňující tento model se řadí např. Francie, Japonsko, Lucembursko, Nizozemsko, Portugalsko, Španělsko a Švýcarsko. Viz ROHATGI, R. *Basic International Taxation, Volume One, Principles of International Taxation*. Second Edition. BNA International Inc., London 2005, s. 17. ISBN 978-0-906524-10-7.

⁸¹ Mezi takové státy patří např. Belgie, Německo, Rakousko a Spojené státy. Ibidem, s. 18.

⁸² Mezi státy uplatňující tento model se řadí Austrálie, Dánsko, Indie, Izrael, Kanada, Norsko, Nový Zéland, Spojené království a Švédsko. Ibidem, s. 18.

V každém případě je však retroaktivita nové daňové smlouvy nepřipustná, pokud by se nepříznivě dotkla práv daňových subjektů. V opačném případě (tedy ve prospěch daňových subjektů) není vyloučena.

Daňové smlouvy tedy slouží dvojímu účelu a mají dvojí, paralelní život. Na jedné straně představují závazky signatářského státu vůči druhému signatářskému státu v mezinárodním právu veřejném, na druhé straně tvoří součást vnitrostátního práva obou těchto států. Signatářský stát zavazuje ode dne vstupu v platnost, avšak vnitrostátní účinky nabývají až po inkorporaci nebo transformaci do práva vnitrostátního. Při absenci obecně uznávaných mezinárodních pravidel používá každý stát svá vlastní pravidla (daná především ústavním právem) pro začlenění přijaté daňové smlouvy do svého právního řádu.⁸³

3.5. Aplikace daňových smluv

Na daňové orgány mnoha států stále více doléhá zmenšování podílu daňových výnosů příslušného státu na příjmech z domácích i mezinárodních transakcí, popřípadě ztráta tohoto podílu ve prospěch jiných států v důsledku nepřijatelných postupů a struktur majících za cíl vyhýbání se zdanění. Mnoho států proto vtěluje pravidla proti vyhýbání se zdanění do svých vnitrostátních právních předpisů, rozhodovací praxe či někdy přímo do daňových smluv.

Mezi taková pravidla obsažená často ve vnitrostátním právním řádu patří následující:

- Pravidlo **přednosti podstaty před formou** (v anglickém jazyce „*substance over form*“), představující obranu z daňového hlediska proti předstíraným transakcím, simulovaným právním úkonům. V českém daňovém právu bylo resp. je toto pravidlo obsaženo jako jedna ze zásad daňového řízení nejprve po 18 let v ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a následně v poněkud pozměněné formě v ustanovení § 8 odst. 3 DŘ.
- Pravidlo **ekonomického opodstatnění** či **test obchodního účelu** (v anglickém jazyce „*business purpose test*“), dle něhož se vyžaduje, aby určitá ekonomická transakce neměla daňovou úsporu jako svůj jediný nebo převažující účel. V českém právním prostředí má toto pravidlo určitý odraz v ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP umožňujícím přezkoumat daňový základ u transakcí, které byly navázány převážně za účelem snížení

⁸³ ROHATGI, R. *Basic International Taxation, Volume One, Principles of International Taxation*. Second Edition. BNA International Inc., London 2005, s. 17-18. ISBN 978-0-906524-10-7.

základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Dále se toto pravidlo významnou měrou uplatňuje v rozhodovací praxi správců daně a zejména pak soudů v trestním řízení při posuzování, zda určité jednání naplňuje skutkovou podstatu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

- Pravidla **převodních cen** (v anglickém jazyce „*transfer pricing rules*“) či pravidlo **tržního odstupu** (v anglickém jazyce „*arm's length principle*“) vyžadují (v mezinárodním zdanění), aby ceny používané v přeshraničních transakcích mezi spřízněnými osobami byly přijatelné jako ceny obvyklé, které by byly bona fide použity v identických transakcích mezi nespřízněnými osobami. Tato pravidla mají za cíl zabránit arbitrárním přesunům zisku (resp. daňového základu) pomocí nadsazených nebo nedostatečně vysokých cen (ale i úroků, licenčních plateb a jiných úplat) od poplatníků podléhajících zdanění v jednom státě k poplatníkům tam zdanění nepodléhajícím. V českém daňovém právu jsou tato pravidla obsažena v (poněkud šířeji pojatém a nejen na mezinárodní zdanění se vztahujícím) ustanovení § 27 odst. 7 ZDP a také v relativně novém institutu závazného posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami podle ustanovení § 38nc ZDP v návaznosti na § 132 a 133 DŘ.
- Pravidla proti **zneužívání daňových útočišť a časového odkladu** zdanění (v anglickém jazyce „*anti-haven and anti-deferral measures*“) zabráňují tuzemským daňovým subjektům, aby se vyhýbaly zdanění nebo je odkládaly z běžného období na později kumulací zdanitelných příjmů v cizině, zejména pak v lokalitách s nízkou mírou zdanění (tzv. daňové oázy či daňová útočiště). Obvykle si tuzemský daňový subjekt zřídí v takovém daňovém útočišti dceřinou či jinou spřízněnou entitu, přes kterou provádí významnou část své podnikatelské činnosti a umožňuje jí tak (ať již v souladu nebo v rozporu s pravidly převodních cen) vytvářet zisk na úkor zisku vlastního. V daňovém útočišti vytvořený zisk podléhá podle tamějších daňových předpisů jen minimálnímu, pokud vůbec nějakému zdanění, a dokud není repatriován do tuzemska zejména formou dividendy (k čemuž může plánovitě dojít až mnohem později nebo také nikdy) uniká tuzemskému zdanění. Vnitrostátní daňové předpisy obvykle neumožňují zdaňovat příjmy nerezidentů z jiných než tuzemských zdrojů a proto mnohé státy (např. USA a další členské státy

OECD) zavádějí koncept ovládané zahraniční společnosti (v anglickém jazyce „*controlled foreign corporation*“, ve zkratce CFC) umožňující zdaňování příjmů takové společnosti ve státě, odkud je ovládána, i když není jeho rezidentem. Často používanou technikou v této souvislosti je zařazení nerozdělených zisků takové ovládané zahraniční společnosti do daňového základu její tuzemské ovládající (mateřské) osoby. V podstatě to znamená zdaňování pasivního příjmu (typu dividendy) rezidenta nikoli na běžném základě, tedy ve zdaňovacím období, kdy je rozdělen, vyplacen, či přijat, nýbrž v období, kdy je vytvořen (a zadržen) v ovládané zahraniční společnosti. V České republice pravidla tohoto typu (tj. tzv. „CFC pravidla“) prozatím neexistují, určitou úlohu ve snaze zamezit zneužívání daňových útočišť však představuje pravidlo (obsažené v ustanovení § 17 odst. 3 ZDP) pro určení daňového rezidentství právnické osoby nikoli jen podle formálního sídla, nýbrž také podle místa vedení, tedy místa, odkud je taková osoba fakticky řízena.

- Pravidla **nízké (nedostatečné) kapitalizace** (v anglickém jazyce „*thin capitalization*“) mají za cíl bránit financujícím strukturám s vysokým poměrem dluhu k vlastnímu kapitálu poplatníka. Úrokové platby v zásadě tvoří uznatelné náklady snižující základ daně, zatímco platby dividend a podílů na zisku uznatelnými náklady nejsou. Vysoký poměr dluhu ke kapitálu proto znamená snížení daňového základu vysokými výdaji, a tím i snížení zdanění zisků z podnikání. Pravidla nízké kapitalizace tomu zabraňují tím, že úrok placený (resp. pasivní úrok zaúčtovaný) nízce kapitalizovanými poplatníky (resp. z dluhů přesahujících předepsaný mezní poměr dluhu k vlastnímu kapitálu) není uznán jako náklad snižující základ daně a mnohdy je u příjemce zdaňován jako implicitní dividend (tedy je pro daňové účely překlasifikován z úrokového příjmu na dividendový příjem). I když pravidla nízké kapitalizace mají své uplatnění také v čistě vnitrostátních daňových vztazích, v mezinárodním zdanění představují nástroj zabraňující převodu zdanitelných zisků do ciziny, zejména do daňových jurisdikcí, které úrokový příjem zdaňují minimálně nebo vůbec. V českém vnitrostátním daňovém právu nalezneme ustanovení o nízké kapitalizaci v § 25 odst. 1 písm. w) a § 25 odst. 2 ZDP, ustanovení o překlasifikaci úroků z dluhů přesahujících

stanovený poměr nízké kapitalizace na podíly na zisku pak najdeme v § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP.

- Opatření proti **účelovému zneužití daňové smlouvy** (v anglickém jazyce „*anti-treaty shopping provisions*“). Pod anglickým označením „*treaty shopping*“ (doslova „nakupování smlouvy“) se v mezinárodní daňové praxi rozumí strukturování přeshraničních transakcí takovým způsobem, aby bylo možno využít konkrétní daňové smlouvy, jejíž použití by jinak ani nebylo na místě. Osoba, která není rezidentem ani jedné ze signatářských zemí určité konkrétní daňové smlouvy, si zřídí právnickou osobu v jedné ze signatářských zemí, aby tak získala výhody z příslušné daňové smlouvy a snížila tak nebo zcela vyloučila svou daňovou povinnost. Původní daňový vztah mezi dvěma státy (nebo třeba jen čistě vnitrostátní daňový vztah) se tak stává daňovým vztahem mezi třemi či více státy, na něž se vztahuje jedna či více vybraných daňových smluv. Například investor z jednoho státu uskuteční svou investici do druhého státu nikoli přímo, ale prostřednictvím dceřiné společnosti zřízené ve třetím státu využívá tak výhodnější daňové smlouvy mezi druhým a třetím státem oproti méně výhodné nebo třeba neexistující daňové smlouvě mezi prvním a druhým státem. Dvoustranné daňové smlouvy se tak vlastně stávají smlouvami „vůči celému světu“ neboť je možné, aby si kterýkoli daňový subjekt na světě zřídil právnickou osobu, která je rezidentem jednoho ze smluvních států a jejím prostřednictvím pak čerpal smluvní výhody vztahující se na zdaňování příjmů se zdrojem na území druhého státu. Takovéto využívání, resp. zneužívání daňových smluv nebývá záměrem signatářských států při jejich sjednávání, neboť vede ke ztrátě daňových výnosů ve státu zdroje příjmu. Mnohé státy proto začleňují opatření proti účelovému zneužití daňových smluv do svých vnitrostátních daňových předpisů a mnohdy též do vlastního textu daňových smluv (v článku nadepsaném „Omezení výhod“). V českém vnitrostátním daňovém právu specifická ustanovení proti účelovému zneužití daňových smluv nenalezneme, v obecné rovině však podobný efekt může být více či méně úspěšně dosažen použitím výše zmíněných pravidel o přednosti podstaty před formou nebo aplikací rozšířené definice daňového rezidentství právnických osob. V daňových smlouvách, jimiž je Česká republika vázána, se klauzule o

omezení výhod vyskytuje spíše sporadicky, nalezneme ji např. v daňové smlouvě s USA (č. 32/1994 Sb.), Izraelem (č. 21/1995 Sb.), Uzbekistánem (č. 28/2001 Sb. m. s.) nebo Jordánskem (č. 88/2007 Sb. m. s.).

- **Výměna informací** mezi daňovými orgány různých států (většinou signatářských států daňových smluv) umožňuje sdílení informací a sledování případů, kdy existuje podezření z vyhýbání se zdanění nebo daňového úniku, čímž je dána i možnost koordinovaného postupu ze strany obou dotčených států u přeshraničních transakcí. Poskytnutí informací může být buď na vyžádání, nebo i bez něj (spontánní). Ustanovení o výměně informací bývají pravidelnou součástí daňových smluv (nalezneme je ve všech daňových smlouvách, jimiž je vázána Česká republika), z českých vnitrostátních právních předpisů v této oblasti má pak největší relevanci zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, který nahradil dříve platný zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní. Svůj význam v této souvislosti pak mají rovněž prameny evropského práva, zejména Směrnice Rady č. 2011/16/EU ze dne 15. února 2011, o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS, dále Českou republikou nově podepsaná Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech (tzv. Štrasburská úmluva z roku 1988 určená původně členským státům Rady Evropy a OECD a zahrnující v současnosti 67 signatářských států a teritorií⁸⁴) vyhlášená pod č. 2/2014 Sb. m. s., jakož i rozrůstající se množina speciálních bilaterálních mezinárodních smluv o výměně informací v daňových záležitostech (tzv. TIEA – *Tax Information Exchange Agreements*), které Česká republika uzavírá od roku 2012 zejména se státy a teritoriemi, s nimiž nemá uzavřenu daňovou smlouvu.⁸⁵

⁸⁴ Viz OECD. *Status Of The Convention On Mutual Administrative Assistance In Tax Matters And Amending Protocol – 17 July 2014*, Organization for Economic Co-operation and Development, Paris, 2014, [online]. Dostupné na <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf> [cit. 21. 7. 2014].

⁸⁵ V současnosti je takových smluv uzavřeno 8 – s Britskými Panenskými ostrovy, Jersey, Bermudami, Ostrovem Man, Guernsey, Republikou San Marino, Kajmanskými ostrovy, a Andorrou. Viz Ministerstvo financí ČR. *Přehled platných dohod České republiky o výměně informací v daňových záležitostech*. Praha, 2014, [online]. Dostupné na <<http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-vymena-info-v-danove-oblasti/platne-smlouvy>> [cit. 21. 7. 2014].

3.6. Proces utváření mezinárodních daňových smluv

Mezi okamžikem, kdy se začalo sjednávat znění daňové smlouvy mezi dvěma státy a okamžikem, kdy dojde k jejímu uzavření, podpisu a ratifikaci, může uplynout několik let. Někdy dochází k takovým situacím, že sice daňová smlouva je uzavřena mezi dvěma státy, a tedy platná, ale nikdy nenabude účinnosti. Důvodem může být skutečnost, že v takovýchto případech došlo od doby, kdy se její znění sjednávalo, k velkým změnám ve vnitrostátních právních předpisech či jiných vnitrostátních poměrech, a proto jsou státy nuceny znovu začít o znění smlouvy vyjednávat.

Všeobecně lze proces sjednávání a uzavření daňové smlouvy rozdělit do řady fází, jejichž přehled je podán níže.

- **Rozhodnutí o prioritách a potřebě uzavření daňové smlouvy.** Vzhledem k tomu, že není možné z důvodů kapacitních a finančních možností státu participovat na přípravě uzavření daňových smluv se všemi nebo většinou států světa, ba ani s větším počtem států najednou, je v prvním kroku důležité, aby si stát určil prioritu, s jakým druhým státem chce v dané době uzavřít daňovou smlouvu. Součástí této fáze je shromáždění informací relevantních pro znění daňové smlouvy tak, aby byl stát připraven vyjednávat o znění příslušné daňové smlouvy. Důvodů k uzavření daňové smlouvy může být několik. Především to může být zvýšená ekonomická aktivita soukromého sektoru mezi oběma zeměmi. Zahraniční investor ze země A zaměstnává v zemi B několik tisíc lidí. Ve zvyšujícím se konkurenčním boji i v soutěžení mezi zeměmi o zahraniční investice se v takovém případě jeví absence daňové smlouvy mezi zeměmi A a B velkou nevýhodou a daná situace naopak velkým impulzem pro její uzavření. Prvotním podnětem ke sjednání daňové smlouvy může být i čistě politická vůle, jako tomu bylo např. v případě zahájení jednání směřujících k uzavření daňové smlouvy mezi Indonésií a Jordánskem, k němuž byl impulsem záměr prezidenta Indonésie navštívit Jordánsko a navázat tam vztahy na nejvyšší úrovni.⁸⁶
- **Prvotní kontakt.** Ten je většinou realizován ministerstvem financí nebo ministerstvem zahraničních věcí. Velmi častým způsobem navázání kontaktu a rozhovorů na toto téma jsou mezinárodní konference.

⁸⁶ SEPTRIADI, D. *Tax Treaty Negotiation*. In: STEFANER, M., ZÜGER, M. (eds.). *Tax Treaty Policy and Development*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien, 2005, s. 87. ISBN 3-7073-0765-4.

- **Datum a místo prvního setkání představitelů příslušných zemí.** Prvotní kontakt následuje oficiální první osobní setkání kompetentních představitelů obou zemí, které má být specificky věnováno tématu daňové smlouvy. Některé státy informují o začátku jednání oznámením na webových stránkách příslušného úřadu a umožňují tak veřejnosti poskytnout své náměty. Úkolem tohoto setkání je vytýčení základních procesních kroků, které mají v konečném důsledku vést k uzavření daňové smlouvy.
- **Jazyk jednání.** Navzdory existenci neoficiální *lingua franca*, tedy jakéhosi světového jazyka pro mezinárodní zdanění, kterým je jazyk anglický, je jazyk jednání první důležitou věcí, na které se musí obě strany shodnout. Je tomu tak proto, že navzdory relativně jasné pozici anglického jazyka v mezinárodním prostředí, je pro představitele některých států komfortnější používat při jednáních mateřský jazyk. Jazyk jednání spolu s kulturními rozdíly a politickou (ne)vůlí mohou společně tvořit největší překážky úspěšnému uzavření daňové smlouvy.⁸⁷
- **Výměna dokumentů.** V rámci této fáze dochází k výměně informací o daňových systémech obou zemí. Získávání informací může být i v 21. století relativně komplikované, protože právní a daňové předpisy v některých zemích nejsou přeloženy do anglického jazyka, a proto je druhá země odkázána při jejich získávání na jiné více či méně oficiální zdroje, jako jsou IBFD, IFA nebo OECD. Poskytnutí anglických překladů daňových zákonů druhou stranou proto usnadňuje další jednání.
- **Osoby vyjednávací o smlouvě.** Sjednávání mezinárodních smluv spadá všeobecně do působnosti ministerstev zahraničních věcí. Avšak daňové smlouvy jsou většinou vyjednávány představiteli ministerstev financí příslušných zemí, neboť do jejich odvětvové působnosti daná problematika spadá.
- **Přípravy.** V této fázi se připravují podklady pro vyjednávání. Získávají se další právní a ekonomické informace o druhé straně. Vytýčují se okruhy

⁸⁷ TEPLY, L. L. *Legal Negotiation in a Nutshell*. West Publishing Co., Thomson / West, 2005, s. 30 a násl. ISBN 978-0-31415-4-170. Citováno podle: SEPTRIADI, D. *Tax Treaty Negotiation*. In: STEFANER, M., ZÜGER, M. (eds.). *Tax Treaty Policy and Development*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien, 2005, s. 88. ISBN 3-7073-0765-4.

témat, které jsou pro příslušné státy klíčové a u kterých není prostor pro vyjednávání, a naopak témat, která je případně možno vyměnit za jiné priority.

- **První kolo vyjednávání.** Samotnému vyjednávání předchází standardní formální přivítání a představení daňového systému a modelů daňových smluv obou států. U některých daňových smluv se do procesu vyjednávání dostávají i třetí strany, které jsou zněním příslušné daňové smlouvy dotčeny. Jedná se především o různé teritoriální jednotky požívající určitého stupně autonomie, jejichž představitelé bývají přizváni k jednání.
- **Další vyjednávání.** Ta následují v případě, že se v prvním kole jednání nepodaří dosáhnout konsenzu o prvotním návrhu znění daňové smlouvy.
- **Druhé kolo vyjednávání.** Druhé kolo vyjednávání je potřebné zahájit co nejdříve po prvním kole. Je tomu tak proto, že jednání o znění daňové smlouvy je náročný proces. Vyjednávači za obě strany tedy musí mít dostatečně rozsáhlý i hluboký přehled o záležitostech, o kterých bylo jednáno. Takový přehled se samozřejmě s uplývajícím časem vytrácí a případná delší přestávka mezi koly vyjednávání by mohla zapříčinit, že by se vyjednávači věnovali tématům, kterým se už věnovali a která byla uzavřena dříve, na což v mezidobí pozapomněli a v jednání se k nim cirkulárně vracejí. Vzhledem k tomu, že mezi oběma koly existuje určitá časová prodleva, je důležité, aby se smluvní strany před začátkem vyjednávání navzájem informovaly o případných změnách v daňových systémech obou zemí.
- **Příprava finálního návrhu znění daňové smlouvy.** Standardně je finální text smlouvy na konci vyjednávání a po dosažení konsenzu parafován hlavními představiteli obou delegací. V této fázi je stále ještě možno přijímat menší korekce a výsledné znění se přesouvá z expertní úrovně k příslušným vyšším autoritám obou smluvních stran.
- **Příprava k podpisu.** V této fázi je návrh daňové smlouvy podroben přezkoumání vyšších představitelů smluvních států, kteří daňovou smlouvu připomínkují, resp. odsouhlasují.

- **Podpis.** Daňová smlouva je podepsána příslušnými představiteli obou signatářských států⁸⁸ v rámci určité formálnější a slavnostnější diplomatické procedury. Podpisem smlouvy se smluvní strany zavazují uskutečnit všechny nevyhnutelné vnitrostátní kroky pro ratifikaci daňové smlouvy. Podepsaná smlouva ovšem ještě není smlouva závazná pro signatářský stát, tuto závaznost může nabýt až po proběhlé ratifikaci.
- **Ratifikace.** Způsob ratifikace mezinárodní smlouvy je v různých státech různý. V parlamentních demokraciích se pro ratifikaci mezinárodní smlouvy vyžaduje schválení smlouvy parlamentem země. Mezinárodní smlouva se stává účinnou obvykle vždy s určitým časovým odstupem od uzavření smlouvy příslušnými představiteli smluvních stran. Je tomu tak proto, že smluvní strany standardně potřebují jistý časový prostor, aby se s textem smlouvy seznámily a případně přizpůsobily platný právní řád mezinárodní smlouvě, která má všeobecně přednost před vnitrostátním právem. Druhý důvod existence tohoto časového prostoru je čistě formální. Některé země vyžadují určité časově náročné procesní úkony, které musí předcházet ratifikaci smlouvy. U daňových smluv je třeba rozlišovat datum účinnosti od data, od kdy se smlouva začíná v praxi používat. Tato data se mohou navzájem lišit. Blíže o tom v následující podkapitole.

3.7. Závaznost mezinárodních daňových smluv

V souvislosti s daňovými smlouvami rozeznáváme v zásadě tři rozhodující časové okamžiky:

- datum platnosti,
- datum účinnosti a
- datum použitelnosti (tj. datum, od kdy se smlouva začíná používat v praxi).

Nabytí platnosti smlouvy představuje okamžik, ve kterém jsou obě smluvní strany srozuměny se zněním smlouvy a na souhlas toho příslušnou daňovou smlouvu podepisují. Na to, aby takováto smlouva byla i závazná pro smluvní strany, může být potřebné ji ratifikovat

⁸⁸ V podmínkách České republiky to bývá obvykle ministr financí nebo vedoucí zastupitelského úřadu České republiky v cizině.

v souladu s vnitrostátním právem smluvních států. Proces ratifikace smlouvy je v jednotlivých státech různý.

Daňová smlouva nabude účinnost tehdy, když ji oba státy ratifikují. Jako potvrzení této ratifikace si smluvní strany vymění ratifikační listiny. Není-li ratifikace v některém státu nutná, může smlouva nabýt účinnosti okamžikem nabytí platnosti.

I když je smlouva platná, právně závazná pro obě smluvní strany, a tedy i účinná, nemusí být závazným právním předpisem pro daňové poplatníky. Některé smlouvy předpokládají, že daňoví poplatníci se budou podle ní řídit až uplynutím určité doby nebo až započítáním nového zdaňovacího období. Tento časový posun je důležitý zejména z hlediska jednotného uplatňování daňověprávních pravidel v celém zdaňovacím období.

3.8. Vztah daňových smluv a vnitrostátního práva

Daňové smlouvy jsou uzavírány v souladu s mezinárodním právem a jsou pramenem a součástí mezinárodního práva. Proto se na tyto smlouvy co do interpretace, podmínek platnosti, posuzování jejich případného porušení a jeho následků a podobně vztahuje Vídeňská úmluva o smluvním právu.⁸⁹ Této problematice se věnujeme níže.

Základním pravidlem mezinárodního práva, v České republice přijímaným zcela samozřejmě, je, že mezinárodní smlouvy mají přednost před vnitrostátními právními předpisy. Ne všude a ne vždy tomu však tak musí být. V některých případech dochází k situacím, kdy se vnitrostátní právo cíleně a záměrně svým obsahem přičí právně závazné daňové smlouvě. Jde o případy tzv. „*treaty override*“ (převážení nad smlouvou, přebití smlouvy), což představuje situace, kdy je přijato ustanovení vnitrostátního práva, které odporuje daňové smlouvě, přičemž zákonodárce daného státu země jasně deklaruje, že to byl jeho úmysl.⁹⁰ K *treaty override* může však dojít i náhodně. Ke konfliktu ustanovení vnitrostátního práva s ustanovením daňové smlouvy podle zásady *lex posterior derogat legi priori* může dojít v právních řádech, které mezinárodním smlouvám přiřazují stejnou právní sílu jako zákonům vnitrostátního práva. Státem s takovýmto právním řádem je např. Spojené království s jeho historickým a tradičním konceptem parlamentní suverenity. Vnitrostátní právo může být v rozporu s mezinárodní smlouvou i v případech, kde signatářský stát daňové smlouvy není vázán Vídeňskou úmluvou o smluvním právu. Jde např. o Spojené státy

⁸⁹ Vídeňská úmluva o smluvním právu přijatá dne 23. května 1969 ve Vídni, vyhlášená pod. č. 15/1988 Sb. a platná pro Československo a následně i Českou republiku od 28. srpna 1987.

⁹⁰ REK, R., BRÜCK, M., LEBERMEIER, A., PACHE, S. *Internationales Steuerrecht in der Praxis*. Gabler/GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden. 2008. S. 33. ISBN 978-3-8349-0473-7.

americké, které sice Vídeňskou úmluvu o smluvním právu podepsaly, ale nikdy ji neratifikovaly, a tedy nikdy se nestala pro ně závazným pramenem práva.

To, že některé státy nectí základní princip mezinárodního práva *pacta sunt servanda* je nespravedlivé především pro smluvní státy, které tento princip uznávají a které spoléhajíce na něj uzavíraly daňové smlouvy *bona fide*.

Teoretický problém vzniká zvláště v případech, kdy mezinárodní právo, zejména tedy daňové smlouvy neobsahují opatření na zamezení agresivní daňové optimalizace. Tato opatření jsou součástí vnitrostátního práva jedné smluvní strany, a pokud daňový subjekt využije textu smlouvy k takové optimalizaci, může mu správce daně takové jednání napadnout opíraje se jen o vnitrostátní právo? Jinými slovy, může být určité jednání, které je v souladu s daňovou smlouvou, popřeno vnitrostátním daňovým právem, a tedy může v takovém případě mít vnitrostátní právo přednost před smlouvou? V tomto ohledu existuje názorová nejednotnost. Někteří tvrdí, že všeobecná pravidla vnitrostátního práva pro zabránění agresivní daňové optimalizaci by měla být aplikovatelná u daňových smluv právě proto, že daňové smlouvy mají být naplňovány (aplikovány) prostřednictvím vnitrostátního práva, které má zůstat koherentní.⁹¹ Na druhé straně jiní tvrdí, že vnitrostátní právo by mělo být striktně odděleno od mezinárodního práva, protože to zvláště při aplikaci daňových smluv může vést k rozdílným výkladům téhož ustanovení daňové smlouvy v různých státech.⁹²

3.9. Vztah daňových smluv a práva Evropské unie

Daňové smlouvy stejně jako právo Evropské unie sledují stejný cíl, a tím je liberalizace zahraničního obchodu a mezinárodních hospodářských vztahů. Proto z hlediska svého hlavního účelu daňové smlouvy nejsou v rozporu se snahami Evropské unie o vybudování jednotného trhu. Co však vzbuzuje otázky v souvislosti s daňovými smlouvami, je případné odlišné pojetí antidiskriminačního principu, který je jedním z těžišť práva Evropské unie. Daňové smlouvy nepochybně prosazují princip nediskriminace (obvykle

⁹¹ Citace z panelu pod předsednictvím Davida Warda o vnitrostátním právu a opatřeních proti vyhýbání se zdanění na 54. kongresu Mezinárodní fiskální asociace (IFA) v Mnichově v roce 2000. Citováno podle: SHAH, M. *Trends in the Application of Anti-Avoidance Concepts in Tax Treaties*. In: STEFANER, M., ZÜGER, M. (eds.). *Tax Treaty Policy and Development*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien, 2005, s. 167. ISBN 3-7073-0765-4.

⁹² LANG, M. *Abusive Application of International Tax Arrangements*, předneseno na semináři pořádaném v rámci 54. kongresu Mezinárodní fiskální asociace (IFA) v Mnichově v roce 2000. Citováno podle: SHAH, M. *Trends in the Application of Anti-Avoidance Concepts in Tax Treaties*. In: STEFANER, M., ZÜGER, M. (eds.). *Tax Treaty Policy and Development*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien, 2005, s. 168. ISBN 3-7073-0765-4.

je mu věnován jeden z článků jejich textu), avšak vzhledem k jejich záběru se vždy jedná o nediskriminaci bilaterální, srovnávací (daňové) zacházení s příslušníky obou signatářských států v každém z těchto signatářských států. Na druhé straně, fakt, že některý členský stát EU má uzavřenu daňovou smlouvu s jiným členským státem a že na základě takovéto smlouvy rezidenti jednoho smluvního státu mají v druhém smluvním státě (ve vztahu ke zdanění) určité zvýhodněné postavení oproti rezidentům jiného, mimosmluvního státu, který je však rovněž členem EU, představuje poměrně zásadní problém, zda v takové situaci nedochází uvnitř Evropské unie k diskriminaci rezidentů některých členských států oproti rezidentům jiných členských států.

Již Smlouva o založení EHS⁹³ zakotvovala v článku 220 svobodu členských států uzavírat bilaterální daňové smlouvy, jejichž cílem mělo být mimo jiné zamezení dvojího zdanění. Smlouva o založení EHS nejenže dovolovala uzavírání takovýchto smluv, ale dokonce je podporovala. V současné SFEU není zmínka o daňových smlouvách. Naproti tomu však je možno konstatovat, že daňové smlouvy uzavřené mezi dvěma členskými státy EU nejsou v rozporu s právem Evropské unie, pokud neodporují primárnímu právu, zejména tedy SEU a SFEU.⁹⁴ Co se týče případného rozporu daňových smluv a sekundárního práva Evropské unie, je zde situace poněkud složitější. Problematika přímých daní spadá do pravomoci členských států a nikoli do společné unijní pravomoci. I tak by ovšem členské státy měly vykonávat tuto pravomoc v souladu s právem Evropské unie. Určitým vodítkem v tomto ohledu je rozsudek ESD v případě *Columbus*,⁹⁵ kde soud zkonstatoval, že aplikace rozdílných metod zamezení dvojího zdanění na základě uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění nezakládá rozpor s principem stejného zacházení, nicméně v ostatním by daňové smlouvy daňovou diskriminaci zakládat neměly.⁹⁶

3.10. Vídeňská úmluva o smluvním právu

Daňové smlouvy se řídí principy zakotvenými ve Vídeňské úmluvě o smluvním právu. Jsou sjednávány jako nástroje mezinárodního práva veřejného mezi vládami různých států (nazývaných smluvními státy). Odhaduje se, že v současné době existuje více než 2 500

⁹³ Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství podepsaná dne 25. 3. 1957 v Římě zástupci Belgie, Německa, Francie, Itálie, Lucemburska a Nizozemska.

⁹⁴ RÄDLER, A. *Most-Favored-Nation Concept in Tax Treaties*. In: LANG, M. et al. (eds.). *Multilateral Tax Treaties. New Developments in International Tax Law*. Kluwer Law International Ltd., London, 1998, s. 9. ISBN 90-411-0704-5.

⁹⁵ Rozsudek ESD C-298/05 *Columbus Container Services BVBA & Co v. Finanzamt Bielefeld* [2007] ECR I-1451.

⁹⁶ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 5. aktualizované a přepracované vydání. Linde Praha a.s., Praha, 2012, s. 113. ISBN 978-80-7201-881-9.

dvoustranných daňových smluv a protokolů, které je mění či doplňují.⁹⁷ Mnohostranné daňové smlouvy nejsou vzhledem ke své složitosti příliš obvyklé.

Daňové smlouvy jsou závazné právní akty, z čehož pro smluvní státy vyplývají práva a povinnosti v souladu s mezinárodním právem. Základní osou právního vztahu založeného daňovou smlouvou je osa právního vztahu mezi smluvní státy, které jsou primárními nositeli práv a povinností z daňové smlouvy, a nikoli, jak by se někdy mohlo z uživatelského pohledu zdát, osa právního vztahu mezi daňovými poplatníky navzájem nebo mezi daňovým poplatníkem a státem nebo orgánem státu vybírajícím daň. V případě daňových smluv jde o standardní mezinárodní smlouvu *in favorem tertiis*, zakládající vzájemnou odpovědnost smluvních států při jejich zacházení s třetími osobami, tj. daňovými subjekty.

Na daňové smlouvy jakožto mezinárodní smlouvy se vztahuje Vídeňská úmluva o smluvním právu proto, že se jedná o úmluvu normotvornou (o utváření právních norem mezinárodního práva smluvního typu) a také proto, že Vídeňská úmluva o smluvním právu v sobě odráží mezinárodní obyčejové právo aplikovatelné mezi státy.⁹⁸

Pro výklad daňových smluv poskytuje základní vodítko Vídeňská úmluva o smluvním právu ve svých člancích 31 až 33. Další vodítka lze nalézt v oficiálním komentáři k předběžnému návrhu Vídeňské úmluvy o smluvním právu, který sám představuje doplňkový prostředek výkladu ve smyslu čl. 32 Vídeňské úmluvy o smluvním právu.⁹⁹

Jako hlavní obecná pravidla výkladu daňových smluv na základě Vídeňské úmluvy o smluvním právu lze ve stručnosti uvést následující:

- smlouva musí být vykládána v dobré víře,
- smlouva musí být vykládána v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazům ve smlouvě v jejich celkové souvislosti, a rovněž s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy,
- celkovou souvislostí se pro účely výkladu smlouvy rozumí kromě textu, včetně preambule a příloh též
 - (a) každá dohoda vztahující se ke smlouvě, k níž došlo mezi všemi stranami v souvislosti s uzavřením smlouvy,

⁹⁷ ROHATGI, R. *Basic International Taxation, Volume One, Principles of International Taxation*. Second Edition. BNA International Inc., London 2005, s. 3. ISBN 978-0-906524-10-7.

⁹⁸ Ibidem, s. 39.

⁹⁹ Ibidem, s. 40.

- (b) každá listina vyhotovená jednou nebo více stranami v souvislosti s uzavřením smlouvy a přijatá ostatními stranami jakožto listina vztahující se ke smlouvě,
- spolu s celkovou souvislostí má být brán zřetel na
 - (a) každou pozdější dohodu, týkající se výkladu smlouvy nebo provádění jejích ustanovení, k níž došlo mezi stranami,
 - (b) jakoukoliv pozdější praxi při provádění smlouvy, která založila dohodu stran, týkající se jejího výkladu,
 - (c) každé příslušné pravidlo mezinárodního práva použitelné ve vztazích mezi stranami,
- určitý výraz bude chápán ve zvláštním smyslu, jen potvrdí-li se, že to bylo úmyslem stran.¹⁰⁰

Daňové smlouvy se většinou vyhotovují ve vícero jazycích. Vzhledem k tomu, že se jedná o bilaterální smlouvy, je přirozené, že text smlouvy je vyhotovený většinou minimálně ve dvou jazycích, tj. v jazyku každého ze signatářských států. Otázka potom zní, který jazyk má přednost v případě, kdy dojde k nesouladu (diskrepanci) mezi jazykovými mutacemi smlouvy. Při absenci jiného ustanovení v daňové smlouvě se postupuje podle článku 33 Vídeňské úmluvy o smluvním právu, podle něhož je-li smlouva vyhotovena ve dvou jazycích, oba jazyky mají stejnou právní sílu. Nebývá zcela účelné, aby text daňových smluv neobsahoval ustanovení, které by určovalo rozhodný jazyk, anebo aby sice takové ustanovení obsahoval, ale toto ustanovení by přikládalo oběma jazykovým mutacím stejnou právní sílu, a tudíž by problém případné jazykové diskrepance vůbec neřešilo. Nicméně z důvodů státní prestiže (žádný stát nehodlá upozadit svůj vlastní jazyk a dát přednost při výkladu smlouvy jazyku druhého signatářského státu) a někdy i z důvodů blízkosti obou jazyků¹⁰¹ se s tímto řešením lze setkat poměrně často.

Mnohem vhodnější je vypracování daňové smlouvy i ve třetí jazykové mutaci, která je pak prohlášena za rozhodující. V pozici tohoto třetího a rozhodujícího jazyka vystupuje často angličtina, což je řešení vhodné a účelné, neboť právě v angličtině (která, jak již bylo zmíněno výše, slouží jako jakási *lingua franca* pro oblast mezinárodního zdanění) je vypracována

¹⁰⁰ Viz článek 31 Vídeňské úmluvy o smluvním právu č. 15/1988 Sb.

¹⁰¹ Např. daňová smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou (č. 100/2003 Sb. m. s.), která je vyhotovená ve dvou původních vyhotoveních, každé ve slovenském a českém jazyce, přičemž obě znění mají stejnou platnost.

největší část relevantního pojmového aparátu, modelových smluv, doprovodných komentářů apod.

Vedle vícejazyčných daňových smluv známe i takové smlouvy, které jsou vyhotoveny jen v jednom jazyce, a to často právě v angličtině.

3.11. Interpretace daňových smluv

Při interpretaci daňových smluv se primárně vychází z textu dané konkrétní smlouvy. Samotný text představuje základní odrazový můstek interpretace, který se použije samostatně bez použití jiných interpretačních technik. Proto při interpretaci není v této primární fázi klíčová otázka, co chtěla smlouva říci, jaký je její účel a smysl a co sledovaly smluvní strany, ale podstatné je to, co je ve smlouvě napsáno. Pokud by se při interpretaci smlouvy šlo za hranice textu smlouvy, tedy za to, co je vyjádřeno a nezbytně obsaženo ve skutečných formulacích smlouvy, bylo by to flagrantní porušení principu textového výkladu, jak je uveden v člancích 31 a 32 Vídeňské úmluvy o smluvním právu.¹⁰² V této souvislosti je potřebné poznamenat, že při interpretaci daňových smluv se textu připisuje standardní význam přirozeně vyplývající z napsaných slov a vět. Co je považované za standardní význam napsaného textu, se liší a závisí od smluvních stran, avšak musí jít ve skutečnosti o užívaný obsahový význam, který se připisuje k danému slovu, větě, či textu. Pro daný text je rozhodující význam daného textu v době, kdy byla daňová smlouva uzavřena.

Pokud z textu daňové smlouvy není zřejmý obsah ustanovení, postupuje se v souladu s interpretačními technikami, které jsou další v pořadí.

Franciscus Engelen analyzuje interpretaci daňových smluv do větší hloubky. Za nejzákladnější interpretační techniku pro výklad nejasného textu smlouvy považuje teleologickou interpretaci. Základním cílem daňových smluv je zamezení dvojího zdanění. To znamená, že nabízí-li text smlouvy dvě varianty interpretace, použije se ta, která nejvíce odpovídá základnímu cíli smlouvy, což je zamezení dvojího zdanění. Kromě toho přidruženými cíli daňových smluv je efektivní výměna informací mezi smluvními státy a vzájemná asistence při správě a výběru daní.¹⁰³

Nejnovějším cílem daňových smluv je zabraňování agresivní daňové optimalizaci a daňovým podvodům. Interpretace daňových smluv se řídí holistickým přístupem, a tedy při

¹⁰² ENGELEN, F. A. *Interpretation of Tax Treaties Under International Law*. IBFD Publications BV, Amsterdam, 2004, s. 427. ISBN 90-76078-72-6.

¹⁰³ Ibidem, s. 428.

objasňování ustanovení daňových smluv je třeba pohlížet především na daňovou smlouvu jako na celek a ne jen na jednotlivé její části.

Jak bylo již zmíněno výše, teleologická interpretace smluv nemůže být aplikovatelná *a priori* všude, tedy i tam, kde text smlouvy nabízí jasnou odpověď na výkladovou otázku. Pokud by tomu tak nebylo, šlo by o porušení článků 31 a 32 Vídeňské úmluvy o smluvním právu. Pokud by i po aplikaci textové a teleologické interpretace byl obsah smlouvy nejasný, lze se uchýlit k řešení sporů vzájemnou dohodou smluvních stran, což ostatně většina daňových smluv předvídá. Právní závaznost dohody smluvních stran pro interpretaci daňové smlouvy, a tedy fakticky výklad jednoho normativního právního aktu (smlouvy) právním aktem dalším (následnou dohodou, ať již představující normativní či individuální aplikační právní akt) je v plném souladu s Vídeňskou úmluvou o smluvním právu, která dokonce takovouto situaci předpokládá v článku 31 odst. 3 písm. a).

Velmi rozsáhlá právní diskuse se vede v souvislosti s komentáři k modelové smlouvě OECD. Tyto komentáře jsou obecně považovány za jakéhosi průvodce k textu daňových smluv sestavených podle daného modelu, ke kterým je možno přihlédnout v případě, jsou-li některá ustanovení daňové smlouvy nejasná. Avšak otázka právní závaznosti těchto komentářů je spojena s množstvím otazníků. Především někteří teoretici zápasí s problémem, jak právně zahrnout komentáře k modelové smlouvě OECD do právního rámce Vídeňské úmluvy o smluvním právu. Komise OECD pro fiskální záležitosti by si zajisté přála, aby komentář k modelové smlouvě OECD jí vytvořený nebyl pouze doplňkovým prostředkem výkladu v souladu s článkem 32 Vídeňské úmluvy o smluvním právu.¹⁰⁴

Podle staršího názoru Keese Van Raada, vzhledem k tomu, že komentáře byly přijaty členskými státy OECD na základě jejich souhlasu a každý členský stát měl právo připomínkovat tyto komentáře, je možné je považovat za dokument právně závazný pro účely interpretace daňové smlouvy v souladu se článkem 31 odst. 2 písm. b) Vídeňské úmluvy o smluvním právu (tedy jakožto „listina vyhotovená jednou nebo více stranami v souvislosti s uzavřením smlouvy a přijatá ostatními stranami jakožto listina vztahující se ke smlouvě“). Názor Van Raada však byl ovlivněn dobou, kdy tento názor vyslovil, protože v té době existoval pouze jeden komentář k modelové smlouvě OECD. Jeho názor se postupně formoval, až dospěl k přesvědčení, že komentáře k modelové smlouvě OECD je možné jen s obtížemi subsumovat pod článek 31 odst. 2 písm. b) Vídeňské úmluvy o smluvním právu i

¹⁰⁴ Viz odstavec 29 úvodu k Modelové smlouvě OECD. Citováno podle: CRACEA, A. (ed.). *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version – 2010 and Key Tax Features of Member Countries 2013*. OECD, Paris, 2010 and IBFD, Amsterdam, 2013, s. 14. ISBN 978-90-8722-204-8.

proto, že samotná modelová smlouva OECD, ke které se komentáře vztahují, představuje právně nezávazný dokument.¹⁰⁵

Podobný názor zastávají i Klaus Vogel a Rainer Prokisch, kteří také komentáře nepovažují za právně závazný pramen práva, avšak rovněž nepovažují za správné pokládat je jen za doplňkový prostředek výkladu podle článku 32 Vídeňské úmluvy o smluvním právu. Je-li obsah nějaké daňové smlouvy identický s obsahem modelové smlouvy OECD, dá se předpokládat, že smluvní strany akceptují interpretaci ustanovení uzavřené daňové smlouvy v souladu s komentáři k modelové smlouvě OECD. Rozeznávají se následující tři různé varianty závaznosti komentářů k modelové smlouvě OECD v případě států jako smluvních stran, které jsou zároveň i členy OECD. Musí však jít o komentář, který byl rozhodující v čase uzavření daňové smlouvy:

- Je-li daňová smlouva uzavřená mezi dvěma státy identická s modelovou smlouvou OECD, předpokládá se, že smluvní strany byly srozuměny s obsahem a významem komentářů k modelové smlouvě OECD, a tak jsou pro tyto smluvní strany právně závazné. To neplatí, pokud alespoň jedna smluvní strana učinila výhradu vůči znění modelové smlouvy OECD nebo komentáři k modelové smlouvě OECD.
- Je-li daňová smlouva uzavřená mezi dvěma státy podobná, ale ne identická vzhledem ke znění modelové smlouvy OECD, nebo kontext uzavřené smlouvy napovídá o odlišném výkladu, než je výklad modelové smlouvy OECD, navzdory tomu se předpokládá, že smluvní strany akceptovaly interpretaci podle komentářů.
- Má-li daňová smlouva uzavřená mezi dvěma státy odlišný obsah, než je obsah modelové smlouvy OECD, nebo kontext uzavřené daňové smlouvy napovídá o odlišné interpretaci než té, jež je uvedena v komentáři k modelové smlouvě OECD, komentář není pro smluvní strany závazný.¹⁰⁶

V této souvislosti Klaus Vogel dále poznamenal, že v případě daňových smluv, které nebyly uzavřené mezi dvěma členskými státy OECD, platí předpoklad závaznosti komentářů k modelové smlouvě OECD pouze tehdy, pokud je daná smlouva obsahem identická k obsahu

¹⁰⁵ VAN RAAD, C. *Interpretation and Application of Tax Treaties by Tax Courts*. European Taxation 1/1996 (36), IBFD, Amsterdam, 1996, s. 4. ISSN 0014-3138.

¹⁰⁶ VOGEL, K., PROKISCH, R. *General Report – Interpretation of Double Taxation Conventions*. In: IFA. *Cahiers de droit fiscal international*. Vol. 78a. Kluwer, The Hague, 1993, s. 64-65. ISSN 0168-0455.

modelové smlouvy OECD. Vzhledem k tomu, že komentáře jsou stejně jako většina pramenů práva živý organizmus, který se neustále mění, je stejně předmětná otázka, jakou závaznost mají případné novelizace komentářů k modelové smlouvě OECD.

Frekvence novelizací komentářů k modelové smlouvě OECD se zvýšila v devadesátých letech, což přinutilo Klause Vogela upravit názor o závaznosti komentářů jako interpretačního prostředku. Podle něj komentáře k modelové smlouvě OECD ztratily na přesnosti a spolehlivosti, a proto je potřebné přistupovat k nim s větší opatrností při určení jejich závaznosti.

V současnosti jsou komentáře k modelové smlouvě OECD subsumované pod článek 32 Vídeňské úmluvy o smluvním právu, a jsou tedy považovány za doplňkový prostředek výkladu, který je možné použít buď pro potvrzení významu, který vyplývá z článku 31 Vídeňské úmluvy o smluvním právu, nebo pro určení významu, pokud výklad provedený podle tohoto článku buď ponechává význam nejednoznačným, nebo nejasným, anebo vede k výsledku, který je zřejmě protismyslný nebo nerozumný. Na druhé straně, pokud smluvní strany explicitně zahrnou komentář jako protokol ke smlouvě, některé soudy už akceptovaly komentář k modelové smlouvě OECD v takto koncipované daňové smlouvě jako právně závazný dokument.¹⁰⁷

3.12. Smluvní modely (OECD, OSN, USA)

Počátky vzniku modelových smluv je možno hledat v době po první světové válce, kdy bylo uzavřeno několik desítek daňových smluv. Vytvoření takového modelu si vzala na starost Společnost národů, která už v roce 1921 iniciovala prvotní práce na tomto projektu. Již v roce 1928 byl představen návrh s názvem Bilaterální konvence pro zamezení dvojího zdanění ve zvláštní věci přímých daní (*A Bilateral Convention for the Prevention of Double Taxation in the Special Matter of Direct Taxes*), což představovalo první modelovou smlouvu pro mezinárodní daňové smlouvy. Tento dokument představoval spíše podklad pro mezinárodní administrativní spolupráci než nástroj na řešení vzniku dvojího zdanění. V roce 1935 byl představen další návrh s názvem Návrh modelové konvence o alokaci příjmů z podnikání mezi státy pro účely zdanění (*Draft Convention for the Allocation of Business Income between States for the Purposes of Taxation*), který byl vytvořen mj. i z důvodu

¹⁰⁷ VOGEL, K. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD-, UN-, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital, with Particular Reference to German Treaty Practice*. 3rd edition. Kluwer Law International Ltd., London, 1997, s. 43-47. ISBN 978-90-4110-892-0.

rozmáhání se vnitroskupinových dodávek zboží a služeb, které se začaly intenzivněji využívat ke snižování daňových povinností. Na rozdíl od prvního modelu z roku 1928 obsahoval tento model už i klasifikaci příjmů. Kromě toho tento koncept obsahoval i všeobecné definice, které jsou v souvislosti s mezinárodním daňovým právem často používané i dnes. Představení tohoto návrhu vyústilo do četnějšího uzavírání daňových smluv. Nejaktivnějšími státy při uzavírání daňových smluv byly USA a Nizozemsko. Pro zajímavost, například Spojené království uzavřelo svojí první daňovou smlouvu až v roce 1945 se Spojenými státy americkými.¹⁰⁸

Dalším posunem vpřed bylo vytvoření Modelové smlouvy pro zamezení dvojího zdanění příjmů (*The Model Bilateral Convention for the Prevention of the Double Taxation of Income*), která byla vytvořena v souvislosti s regionální konferencí o daních, jež se konala v roce 1943 v Mexico City. Po skončení druhé světové války jedním z posledních kroků Společnosti národů v oblasti daňových smluv bylo konání zasedání jejího Fiskálního výboru v Londýně v roce 1946, na němž bylo zveřejněno doplnění Modelové smlouvy pro zamezení dvojího zdanění příjmů z Mexico City s komentářem.¹⁰⁹ Tento Londýnský koncept modelové smlouvy byl ovšem výrazně odlišný v porovnání s konceptem vzorové smlouvy z Mexico City, neboť podle Londýnského konceptu se větší důraz klade na princip zdanění podle zdroje příjmu, zatímco podle konceptu z Mexico City je rozhodující princip zdanění podle rezidentství.¹¹⁰

3.12.1. Modelová smlouva OECD

Současná podoba modelové smlouvy OECD má svůj původ v období prvních dvou desetiletí po druhé světové válce. Po zaniklé Společnosti národů převzala její agendu OSN, která však v období delším než tři desetiletí po svém vzniku nevyvíjela v oblasti daňových smluv žádnou významnou aktivitu. Iniciativu v oblasti modelové daňové smlouvy převzala tehdejší OEEC – Organizace pro evropskou ekonomickou spolupráci, jejímž hlavním cílem byla podpora mezinárodního obchodu mezi členskými státy. Na úrovni OEEC byla vytvořena platforma, tzv. Výbor pro fiskální záležitosti, který vycházel z Londýnského konceptu

¹⁰⁸ MILLER, A., OATS, L. *Principles of International Taxation*. Tottel Publishing Ltd., Haywards Heath, 2006, s. 94 a násl. ISBN 978-1-84592-327-3.

¹⁰⁹ SIMONTACCHI, S. *Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention: With Special Regard to Immovable Property*. Kluwer Law International Ltd., London, 2007, s. 114 a násl. ISBN 978-9-04112-549-1.

¹¹⁰ League of Nations. Fiscal Committee. *London and Mexico model tax conventions : commentary and text*. League of Nations, Geneva, 1946. Series of League of Nations Publications Official No. C.88.M.88.1946.II.A. Texty obou modelů jsou dostupné rovněž [online] na <<http://faculty.law.ubc.ca/brooks/treaties/models/league1943.pdf>> a na <<http://faculty.law.ubc.ca/brooks/treaties/models/league1943.pdf>> [cit. 14. 6. 2014].

modelové smlouvy z roku 1946. První návrh takovéto modelové smlouvy z dílny OEEC vznikl v roce 1956. Ale až v roce 1963 OECD (která nahradila OEEC) vydalo doporučení, aby se všechny bilaterální smlouvy pro zamezení dvojího zdanění vypracovávaly v souladu s modelovou smlouvou OECD. Tato modelová smlouva byla dodnes několikrát novelizována, přičemž od 90. let 20. století je periodicita novelizací mnohem častější.

Modelová smlouva OECD nepředstavuje závazný právní dokument. Je to dílo OECD, jehož cílem je podporovat silnější a efektivnější mezinárodní obchod prostřednictvím eliminace dvojího zdanění a zjednodušení chápání zdaňování v mezinárodním prostoru. Text modelové smlouvy OECD může být použit beze změny, nebo být upraven podle potřeby smluvních stran. Samozřejmě, minimum odchylek přispívá k jednotě výkladu a aplikace daňových smluv vycházejících z tohoto modelu.¹¹¹ Modelová smlouva se v současnosti používá nejčastěji jako výchozí vzor pro vytváření národních modelů daňových smluv, které se pak předkládají k vyjednávání mezi smluvními stranami. Hlavní prvky atraktivity modelové smlouvy OECD lze spatřovat v následujícím:

- společná interpretační pravidla,
- významná pomůcka při vyjednávání obsahu smluv,
- poskytuje jistotu pro mezinárodní společnosti operující v členských státech OECD z hlediska jednotnosti právní úpravy týkající se dvojího zdanění.¹¹²

Avšak za hlavní výhodu modelové smlouvy OECD lze považovat existenci rozsáhlého komentáře, který působí jako hodnotný interpretační nástroj respektovaný i mezi nečlenskými státy OECD.

Kromě samotného textu, publikace OECD s modelovou smlouvou poskytuje i:

- komentář, který interpretuje modelovou smlouvu OECD podle doporučení OECD,
- poznámky k výkladu, které jsou součástí komentáře a představují individuální postřehy členských států OECD k výkladu jednotlivých článků modelové smlouvy,

¹¹¹ ZAPATA, E. M. *The Impact of the OECD on Tax Treaties*. In: STEFANER, M., ZÜGER, M. (eds.). *Tax Treaty Policy and Development*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien, 2005, s. 110. ISBN 3-7073-0765-4.

¹¹² MILLER, A., OATS, L. *Principles of International Taxation*. Tottel Publishing Ltd., Haywards Heath, 2006, s. 96. ISBN 978-1-84592-327-3.

- výhrady, stejně jako poznámky ke komentáři představují individuální pozici členských států OECD k jednotlivým článkům modelové smlouvy,
- pozice nečlenských států OECD, které jsou součástí doprovodného textu modelové smlouvy od roku 1999,
- doporučení Rady OECD k modelové smlouvě.¹¹³

Pokud se členské státy nevyjádřily k jednotlivým článkům buď v podobě poznámek k výkladu, nebo výhrad k některému z článků modelové smlouvy, má se za to, že členský stát souhlasí s textem a výkladem modelové smlouvy OECD.¹¹⁴

3.12.2. Modelová smlouva OSN

Tento typ modelové smlouvy vznikl v roce 1980. Z hlediska systematiky modelové smlouvy je velmi podobný modelové smlouvě OECD. Je tomu tak proto, že modelová

¹¹³ CRACEA, A. (ed.). *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version – 2010 and Key Tax Features of Member Countries 2013*. OECD, Paris, 2010 and IBFD, Amsterdam, 2013, s. 5 a násl. ISBN 978-9-08722-204-8.

¹¹⁴ Současná modelová smlouva OECD se skládá z následujících 30 článků:

1. Osoby, na které se smlouva vztahuje
2. Daně, na které se smlouva vztahuje
3. Všeobecné definice
4. Rezident
5. Stálá provozovna
6. Příjmy z nemovitého majetku
7. Zisky podniku
8. Mezinárodní doprava
9. Propojené podniky
10. Dividendy
11. Úroky
12. Licenční poplatky
13. Zisky ze zcizení majetku
14. Příjmy ze závislé činnosti
15. Tantiémy
16. Umělci a sportovci
17. Důchody
18. Státní služba
19. Studenti a žáci učilišť
20. Jiné příjmy
21. Majetek
22. Vyloučení dvojího zdanění
23. Zásada stejného zacházení
24. Řešení případů dohodou
25. Výměna informací
26. Spolupráce při vybírání daní
27. Členové diplomatických misí a konzulárních úřadů
28. Teritoriální působnost
29. Nabytí platnosti
30. Výpověď

smlouva OSN se do značné míry inspiruje modelovou smlouvou OECD.¹¹⁵ Modelová smlouva OSN však neobsahuje článek 27 týkající se spolupráce při vybírání daní a článek 28, který se týká teritoriální působnosti daňové smlouvy. Kromě těchto dvou odchylek obsahuje modelová smlouva OSN navíc i článek 14, jehož obsahem jsou nezávislá povolání, který byl z modelové smlouvy OECD vypuštěn.¹¹⁶

Navzdory tomu, že z hlediska systematiky a obsahové struktury jsou si oba modely velmi podobné, přece existují mezi nimi signifikantní rozdíly. Zásadní rozdíl představuje princip zdanění, který u modelové smlouvy OSN klade důraz především na stát zdroje příjmu, zatímco modelová smlouva OECD klade větší důraz na zdanění ve státu daňové rezidence.¹¹⁷ Tento rozdíl v zásadě vychází z účelu modelových smluv, jelikož modelová smlouva OSN se využívá jako kostra pro vytváření závazných mezinárodních smluv pro zamezení dvojího zdanění mezi rozvinutými a rozvíjejícími se státy. V takovémto vztahu je snahou OSN podpořit rozvíjející se státy (které ostatně tvoří většinu jejích členů) tím, že významná část daňových příjmů z přeshraničních transakcí bude zdaněná právě v těchto zemích.¹¹⁸

Zajímavostí je, že modelová smlouva OSN nepředstavuje formální doporučení OSN, vzhledem k tomu, že tento modelový text nebyl nikdy orgány OSN schválen jako oficiální dokument.

3.12.3. Modelová smlouva USA

Vedle výše uvedených široce využívaných modelových smluv existuje i modelová smlouva Spojených států amerických. USA jako největší ekonomická a vojenská velmoc mají *de facto* zvláštní postavení v mezinárodním společenství. Hospodářská i politická síla USA předurčuje tento stát k vytváření vlastních pravidel, přičemž výjimkou nejsou ani daňové smlouvy. Hlavním účelem specifického modelu daňové smlouvy USA je vytvořit mezinárodní právní rámec, který by navazoval na vnitrostátní daňovou úpravu USA, jež obsahuje některá specifika, která modelové smlouvy OECD a OSN neberou plně v úvahu. Známé je především ustanovení tzv. „*saving clause*“, podle kterého USA nadále považují daňového poplatníka, který nabyt daňové rezidence v jiném státě, za osobu podléhající

¹¹⁵ ZAPATA, E. M. *The Impact of the OECD on Tax Treaties*. In: STEFANER, M., ZÜGER, M. (eds.). *Tax Treaty Policy and Development*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien, 2005, s. 113. ISBN 3-7073-0765-4.

¹¹⁶ *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, United Nations, Department of Economic & Social Affairs, New York, 2011, s. iii-v, [online]. Dostupné na <http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf> [cit. 8. 2. 2014].

¹¹⁷ Ibidem, odst. 3 úvodu, s. vi.

¹¹⁸ Ibidem, odst. 4 úvodu, s. vi-vii.

neomezené daňové povinnosti v USA, jsou-li splněny některé podmínky.¹¹⁹ Kromě toho modelová smlouva USA klade velký důraz na omezování výhod plynoucích z aplikace daňových smluv. Používání tohoto modelu jen reflektuje ochránářské zájmy USA, aby všechny příjmy, na jejichž zdanění má USA legální nárok podle svých vnitrostátních daňových předpisů, byly i v USA zdaněny.

3.13. Dvoustranné a mnohostranné daňové smlouvy

Kromě bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění mezinárodní daňové právo zná i vícestranné smlouvy, které však nejsou tak často využívány jako právě bilaterální daňové smlouvy. OECD už v roce 1963 počítala s vytvořením mnohostranné daňové smlouvy, ale nakonec z tohoto nápadu sešlo. Dnes se mnohostranné daňové smlouvy používají v různých hospodářských seskupeních na podporu liberalizace obchodu mezi členskými státy daného seskupení.

Mezi nejznámější mnohostranné daňové smlouvy patří například:

- smlouva mezi zeměmi ASEAN (ekonomické seskupení států jihovýchodní Asie, které bylo založeno v roce 1967),
- smlouva mezi zeměmi CARICOM (ekonomické seskupení států karibské oblasti, které bylo založeno v roce 1972),
- smlouva mezi zeměmi UDEAC (ekonomické seskupení států centrální africké oblasti, které bylo založeno v roce 1964),
- tzv. Nordické smlouvy (uzavřené mezi Dánskem, Finskem, Islandem, Norskem a Švédskem).¹²⁰

V daňové historii České republiky byly mnohostranné daňové smlouvy využity za předchozího režimu v rámci tzv. socialistické hospodářské integrace mezi některými členskými státy Rady vzájemné hospodářské pomoci.¹²¹ Od 90. let 20. století byly tyto

¹¹⁹ Ilustrativní je v této souvislosti např. ustanovení čl. 1 odst. 3 Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku (publikována pod č. 32/1994 Sb. ve znění novely č. 370/1999 Sb.), které popírá jeden ze základních principů mezinárodního zdanění a v jiných daňových smlouvách, sestavených podle modelu OECD a OSN by bylo nemyslitelné. Toto ustanovení zní: „*Smluvní stát může zdaňovat své rezidenty [...] a své občany, včetně bývalých občanů podle zákonů tohoto státu, jako kdyby Smlouva nebyla v účinnosti*“.

¹²⁰ Viz pozn. 73 výše.

¹²¹ Jednalo se o Smlouvu o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku fyzických osob mezi Československou socialistickou republikou, Bulharskou lidovou republikou, Maďarskou lidovou republikou, Mongolskou lidovou republikou, Německou demokratickou republikou, Polskou lidovou republikou, Rumunskou socialistickou republikou a Svazem sovětských socialistických republik, podepsanou dne 27. května 1977 v Miškovci a

smlouvy postupně nahrazovány smlouvami dvoustrannými, přičemž v některých relacích (např. u některých nástupnických států Sovětského svazu) nedošlo ani k jejich formálnímu ukončení.

Je otázkou, zda koncept Evropské unie, který zasahuje do určité míry i do oblasti přímých daní, můžeme subsumovat pod mnohostrannou daňovou smlouvu. Pravda je, že primární evropské právo obsahuje všeobecný mandát pro orgány Evropské unie k vydávání takových legislativních aktů, které podporují budování jednotného a společného trhu. Otázky související s přímými daněmi bezpochyby souvisejí s budováním jednotného trhu, což potvrzuje i stále se rozrůstající judikatura ESD a SDEU v těchto záležitostech. Pokud by mezi členskými státy neexistovala jednotná pravidla týkající se například principu stejného zacházení nebo svobody usazování se, či volného pohybu kapitálu, mající ovšem i svůj daňový rozměr, s velkou obtíží by mohl být v Evropské unii budován společný trh. SFEU jakožto mnohostranná mezinárodní smlouva proto upravuje i oblast přímých daní, a z toho titulu ji proto podle našeho názoru lze zařadit mezi mnohostranné daňové smlouvy.

publikovanou pod č. 30/1979 Sb. a o Smlouvu o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku právnických osob mezi Československou socialistickou republikou, Bulharskou lidovou republikou, Maďarskou lidovou republikou, Mongolskou lidovou republikou, Německou demokratickou republikou, Polskou lidovou republikou, Rumunskou socialistickou republikou a Svazem sovětských socialistických republik, podepsanou dne 19. května 1978 v Ulánbátaru a publikovanou pod č. 49/1979 Sb.

4. NĚKTERÉ FORMY PŘESHraniČNÍHO PODNIKÁNÍ A JEJICH DAŇOVÉ KONSEKVENCE

4.1. Stálá provozovna

Stálá provozovna je jeden z nejpoužívanějších institutů i pojmů v mezinárodním zdanění. Je to klíčový termín v souvislosti se zdaňováním zisků podniků. Pojmově se stálá provozovna začala využívat už v 20. letech 20. století jako termín vyjadřující úroveň potřebné ekonomické přítomnosti podniku na nějakém území cizího státu k tomu, aby to zakládalo právo takového státu zdaňovat ekonomické aktivity podniku na daném území. Tento termín se používá především ve spojení s právem státu zdroje na zdanění příjmů podniku, které jsou generovány na území tohoto státu. Všeobecně totiž platí, že tento stát má právo na zdanění příjmů daňového poplatníka, který není daňovým rezidentem tohoto státu, za předpokladu, že na území daného státu má tento daňový poplatník zřízenou stálou provozovnu. Stálá provozovna tedy není formálním, ale materiálním pojmem mezinárodního zdanění. Reflektuje skutečnou přítomnost daňového poplatníka na území jiného státu. Pokud zahraniční daňový poplatník vykonává svou činnost na území jiného státu prostřednictvím takových nástrojů a způsobů podnikání, které mají vlastnosti stálé provozovny, znamená to, že tento poplatník podléhá zdanění svých příjmů v rozsahu přičitatelném stálé provozovně na území takového státu, i když v něm nemá neomezenou daňovou povinnost, tedy není v něm daňovým rezidentem.

Stálá provozovna jakožto institut daňového práva do značné míry koreluje s obchodněprávním institutem organizační složky podniku (resp. pobočky závodu v dleci nového občanského zákoníku č. 89/2012 Sb.), avšak nejedná se o vztah ekvivalence. Teoreticky jsou myslitelné a i v praxi se vyskytují stálé provozovny, které nejsou organizačními složkami a naopak, organizační složky, které nejsou stálými provozovnami.¹²²

V mezinárodním daňovém právu je stálá provozovna definována jako trvalé místo k podnikání, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku.¹²³ Definici stálé provozovny obsahuje obvykle i vnitrostátní právo. V souladu s § 22 odst. 2

¹²² V českém právním prostředí lze jako příklad první situace uvést např. obchodní zastoupení prováděné tzv. závislým zástupcem nebo českou specialitu, tzv. „službovou“ stálou provozovnu, jako příklad druhé situace pak např. sklad obsahující zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem prodeje a dodání odběratelům v tuzemsku.

¹²³ Článek 5 odstavec 1 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-16. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

ZDP se stálou provozovnou rozumí místo k výkonu činností poplatníků na území České republiky, např.

- a) dílna,
- b) kancelář,
- c) místo k těžbě přírodních zdrojů,
- d) místo prodeje (odbytiště),
- e) staveniště (při splnění dalších podmínek).

Následující okolnosti a aktivity provozované v České republice

- a) staveniště,
- b) místo provádění stavebně montážních projektů,
- c) služby s výjimkou provádění stavebně montážních projektů, obchodní, technické nebo jiné poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobné činnosti poskytované na území České republiky,
- d) nezávislé činnosti, např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí, vykonávané na území České republiky,

jsou-li provozovány poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími, se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Právě služby a aktivity uvedené výše pod písm. c) představují specifické vybočení z běžného chápání institutu stálé provozovny, neboť v nich absentuje jakýkoli hmotný prvek. Zahraniční poplatník tedy nemusí mít v České republice ani místo ani majetek využívaný k výkonu činnosti (tedy hmotný prvek čili materiální substrát stálé provozovny), stačí, když pro něj v tuzemsku pracují určité osoby (je tedy dán osobní prvek čili lidský substrát) a již mu podle českého práva vzniká ona kontroverzní „službová“ stálá provozovna.

Za stálou provozovnu se podle ZDP rovněž považuje, jestliže osoba jedná na území České republiky v zastoupení poplatníka-nerezidenta a má a obvykle zde vykonává oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou závazné pro tohoto poplatníka. Stálá provozovna pak vzniká ve vztahu ke všem činnostem, které taková osoba pro poplatníka na území České republiky provádí.

Pojem stálé provozovny zná i právo Evropské unie, byť s ním povětšinou pracuje jen v souvislosti s daní z přidané hodnoty vzhledem k omezenému působení evropského práva směrem k přímým daním. V případě *ARO LEASE*¹²⁴ Evropský soudní dvůr konstatoval, že za provozovnu na území druhého státu je možno považovat pouze takové místo, které je svou přítomností na daném území trvalé a obsahuje lidský a materiální substrát na nezávislé poskytování služeb. K obdobnému závěru došel SDEU i v případě *PLANZER*,¹²⁵ kdy soud označil za stálou provozovnu jen takovou přítomnost podnikatele na území jiného členského státu Evropské unie, která vykazuje minimální soudržnost dosaženou trvalým spojením lidských a technických prostředků nezbytných k poskytování určitých služeb. Navzdory tomu, že se v obou případech jedná o vyjasnění pojmu stálá provozovna v souvislosti s daní s přidané hodnoty a nikoliv daní z příjmů, je zde demonstrován materiální význam pojmu stálá provozovna akceptovaný ustálenou judikaturou SDEU, jenž by mohl sloužit jako východisko i při posuzování pojmu stálé provozovny pro účely daní z příjmů.

Stálá provozovna je jako pojem zakotvená duálně v národním i v mezinárodním právu, konkrétně v českém ZDP i v daňových smlouvách. Tam, kde existuje daňová smlouva, která pojem stálá provozovna definuje, použije se definice z této daňové smlouvy. To je standardní případ daňových smluv podle modelů OECD i OSN.

V souladu se článkem 3 odst. 2 modelové smlouvy OECD, pokud jde o uplatňování daňové smlouvy v jakémkoli čase některým ze smluvních států, každý výraz nedefinovaný v daňové smlouvě bude mít takový význam, jaký má v tomto čase podle právních předpisů tohoto státu pro účely daní, na které se vztahuje daňová smlouva, pokud souvislost nevyžaduje odlišný výklad, přičemž jakýkoli význam podle používaných daňových zákonů tohoto státu bude převažovat nad významem, který má tento výraz podle jiných právních předpisů tohoto státu. Toto pravidlo by tedy bylo možno uplatnit, pokud by daňová smlouva vlastní definici stálé provozovny neobsahovala. Z daňových smluv zavazujících v současnosti Českou republiku to ovšem není ani jedna. Definice stálé provozovny podle vnitrostátního práva se použije samozřejmě i v případě, kdy není mezi dotčenými státy uzavřena žádná daňová smlouva.

Modelová smlouva OECD vedle obecného vymezení stálé provozovny jako trvalého místa k podnikání, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku,¹²⁶

¹²⁴ Rozsudek ESD C-190/95 *ARO Lease BV v. Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam* [1997] ECR I-04383.

¹²⁵ Rozsudek ESD C-73/06 *Planzer Luxembourg Sàrl v. Bundeszentralamt für Steuern* [2007] ECR I-05655.

¹²⁶ Viz pozn. 123 výše.

uvádí též demonstrativní výčet pozitivní i negativní, tedy co zejména je za stálou provozovnu považováno a co nikoli.

Za stálou provozovnu se tak podle článku 5 odst. 2 a 3 modelové smlouvy OECD zejména považuje

- a) místo vedení podniku,
- b) pobočka,
- c) kancelář,
- d) továrna,
- e) dílna,
- f) důl, naleziště ropy nebo plynu, lom nebo jakékoli jiné místo těžby přírodních zdrojů a
- g) staveniště nebo stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor s tím spojený, ale jen tehdy, pokud takovéto staveniště, projekt nebo dozor trvají déle než dvanáct měsíců.¹²⁷

Z obecného vymezení stálé provozovny uvedené v článku 5 odst. 1 modelové smlouvy OECD vyplývá, že základním předpokladem k tomu, aby přítomnost zahraničního daňového poplatníka na území jiného státu mohla být považovaná za stálou provozovnu, je, aby taková přítomnost měla trvalé místo. K tomu, aby se určité místo mohlo považovat v tomto kontextu za trvalé místo, musí být kumulativně splněné tři následující podmínky:

- existence místa k výkonu podnikatelské činnosti,
- trvalost takového místa a
- výkon podnikatelské činnosti prostřednictvím tohoto místa.

Pojem „existence místa k výkonu činnosti“ zahrnuje poměrně široký rozsah významů. Jde o jakýkoli prostor nebo zařízení, které má podnik k dispozici, a který podnik používá na výkon svých činností. Jedná se tedy i o takové místo nebo zařízení, které podnik nevlastní nebo ho dokonce ani nemá pronajaté. I tady se projevuje materiální stránka pojmu stálá provozovna, protože *ad absurdum* může jít i o ukradené zařízení nebo nelegálně využívaný

¹²⁷ Článek 5 odstavce 2 a 3 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-16. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

prostor, neboť stačí, když toto místo podnik skutečně využívá. Materiální aspekt je zjevný i v tom, že samotná přítomnost podniku na určitém místě neznamená, že podnik má toto místo k dispozici.

Příklad 12:

Obchodník pravidelně navštěvuje významného zákazníka za účelem získání objednávek a setkání s ředitelem nákupu v jeho kanceláři. Zakládá taková činnost obchodníka stálou provozovnu? V tomto případě prostory zákazníka nejsou k dispozici podniku, pro který tento obchodník pracuje, a proto nejsou považovány za trvalé místo podnikání, prostřednictvím něhož podnik vykonává svou činnost.

Příklad 13:

Zaměstnanec jedné společnosti používá kancelář v centrále druhé společnosti po dlouhé časové období za účelem ověření, že tato druhá společnost plní povinnosti vyplývající z uzavřené smlouvy s první společností. V tomto případě zaměstnanec vykonává činnosti týkající se podnikání první společnosti a kancelář, kterou má k dispozici v centrále druhého podniku, vytvoří stálou provozovnu jeho zaměstnavatele za podmínky, že tato kancelář je k dispozici dostatečně dlouhé období (např. 7 měsíců a více), tak aby vytvořila „trvalé místo k podnikání“, a že činnosti tam vykonávané jsou nad rámec činností zahrnutých do negativního vymezení stálé provozovny podle článku 5 odst. 4 modelové smlouvy OECD (viz dále).

Pro účely vzniku stálé provozovny je nevyhnutelné, aby existovala trvalost místa na výkon dané činnosti. Toto místo musí být geograficky trvalé, a tedy musí být spojené s nějakým geografickým bodem, což se odborně nazývá lokalizační test. K tomu, aby určité místo tuto podmínku splnilo, není potřebné, aby toto místo bylo prostorově omezené. Pro tento účel je však důležité rozpoznat geografický a obchodní celek, protože termín obchodní celek *per se* nezakládá trvalost místa na výkon činnosti.

Příklad 14:

Činnost prodejce, který prodává ovoce na různých místech na tržišti každý týden, je považována za činnost vykonávanou v jednom geografickém bodě, protože tržiště je považované za jeden obchodní a geografický celek.

Příklad 15:

Pokud určitá osoba vykonává činnost v kanceláři v Praze a poté stejný typ činnosti v kanceláři v Brně, pak navzdory tomu, že by byla možná obchodní souvislost těchto postupně vykonávaných činností, geografická souvislost nevyhnutelná pro vznik stálé provozovny není dostatečná, protože tato činnost je vykonávána v různých geografických bodech. „Lokalizační test“ může být splněn pouze samostatně v kanceláři v Praze a samostatně v kanceláři v Brně. Geografická souvislost též není splněna, pokud je činnost vykonávána na různých místech v rámci jednoho města a tato místa není možné funkčně spojit, a to i v případě, kdy je činnost vykonávána pro jednoho zákazníka.

Příklad 16:

Pokud malíř pokojů vymaluje všechny kanceláře v jednom obchodním centru, je možné konstatovat, že tato činnost je geograficky spojena, ale pokud tento malíř uzavřel smlouvu na vymalování kanceláří samostatně s jednotlivými majiteli nebo nájemci takových kanceláří, není možné považovat tuto činnost za činnost vytvářející obchodní celek.

Kromě lokalizačního testu musí trvalé místo k výkonu činnosti splnit i tzv. časový test, tj. musí být trvalé po určité období. Jde o podmínku, na základě níž určitá činnost musí splňovat jistý stupeň trvalosti v každém geografickém bodě. Tato činnost nemusí být vykonávána nepřetržitě a donekonečna (tedy doslova „trvale“). V souladu s komentářem k modelové smlouvě OECD většina států vycházejících z modelové smlouvy OECD vykládá trvalost vedoucí ke vzniku stálé provozovny jako období 6 měsíců nebo delší.¹²⁸ Pokud tedy doba výkonu činnosti na konkrétním místě (na místě výkonu činnosti) trvá alespoň 6 měsíců, a to souvisle nebo v několika obdobích v jakémkoli období dvanácti po sebe následujících měsíců, stálá provozovna vzniká (jsou-li ostatní podmínky jejího vzniku splněny).

Poslední podmínkou pro vznik stálé provozovny je výkon činnosti prostřednictvím místa, které má tvořit stálou provozovnu. Činnost vykonávaná prostřednictvím místa k výkonu činnosti nemusí dosahovat zisk a dokonce nemusí mít ani produktivní charakter. I jiné činnosti, které sledují společný obchodní cíl podniku, přispívají k jeho celkové

¹²⁸ Odstavec 6 komentáře k článku 5 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. C(5)-6. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

produktivitě, a proto mohou zakládat vznik stálé provozovny. V této souvislosti je potřebné poznamenat, že nedochází ke splnění této podmínky, pokud činnosti tohoto podniku vyúsťují pouze do tzv. pasivních příjmů (dividendy, úroky, licenční poplatky).

Negativní demonstrativní výčet vymezující stálou provozovnu obsahuje článek 5 odst. 4 modelové smlouvy OECD. Podle něj stálá provozovna nezahrnuje

- a) zařízení, které se využívá pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání zboží patřícího podniku,
- b) zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání,
- c) zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem zpracování jiným podnikem,
- d) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik,
- e) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem vykonávání jakékoli jiné činnosti, která má pro podnik přípravný nebo pomocný charakter,
- f) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze k vykonávání jakékoli kombinace činností uvedených v písmenech a) až e), pokud celková činnost trvalého místa na výkon činnosti vyplývající z této kombinace má přípravný nebo pomocný charakter.¹²⁹

Podle tohoto ustanovení platí, že nehledě na to, že podnik eventuálně splňuje všechny obecné podmínky pro vznik stálé provozovny (tedy existence místa k výkonu podnikatelské činnosti, trvalost takového místa a výkon podnikatelské činnosti prostřednictvím tohoto místa), vykonává-li na takovém místě jen činnosti uvedené v negativním výčtu, nevzniká mu stálá provozovna.

Příklad 17:

Pokud podnik vykonává z kanceláře, kterou má trvale pronajatu, marketingové aktivity, a to tak, že rozesílá potenciálním zákazníkům marketingové materiály týkající se zboží, které

¹²⁹ Článek 5 odstavec 4 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-16. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014]

podnik prodává v jiné zemi, nezakládá to stálou provozovnu, neboť se jedná o podpůrnou (pomocnou) činnost pro hlavní činnost podniku.

Jak již bylo zmíněno výše, některé státy včetně České republiky prosazují koncept stálé provozovny, která je dána pouze osobním prvkem (lidským substrátem) při absenci hmotného prvku (materiálního substrátu). Jedná se o tzv. „službovou“ neboli servisní stálou provozovnu, která je dána pouhou přítomností (kvalifikovanou věcně i časově) zaměstnanců či jiných osob pracujících na území státu A pro poplatníka, který je rezidentem státu B, aniž by k takové práci byli vybaveni trvalým místem k výkonu činnosti, které by měl takový poplatník k dispozici. Tento koncept postupem doby pronikl do debat o mezinárodním daňovém právu, avšak do modelové smlouvy OECD nebyl zahrnut.

Je však na volné úvaze smluvních stran, zda institut servisní stálé provozovny zahrnou do daňové smlouvy. Česká republika se tak konsistentně snaží činit u všech nových smluv uzavíraných zhruba od nultých let 21. století. Mezi tyto smlouvy patří i daňová smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou, která v článku 5 odst. 3 stanoví, že stálá provozovna zahrnuje i poskytování služeb, včetně poradenských nebo manažerských služeb, podnikem jednoho smluvního státu nebo prostřednictvím zaměstnanců nebo jiných pracovníků najatých podnikem pro tento účel, avšak pouze pokud činnosti takového charakteru trvají na území druhého smluvního státu po jedno nebo více období přesahující v úhrnu šest měsíců v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období.¹³⁰

Koncept servisní stálé provozovny byl předmětem diskuzí v souvislosti s jeho zahrnutím do modelové smlouvy OECD. Nakonec však převážila argumentace těch, kteří tvrdí, že existence servisní stálé provozovny s sebou přináší několik praktických problémů. Především neexistuje spolehlivý způsob určení základu daně daňového poplatníka s omezenou daňovou povinností, protože poskytování služeb bez hmotného prvku je velmi náročné vysledovat pro účely určení zdroje příjmu a základu daně poplatníka s omezenou daňovou povinností. Kromě toho podnik, který má zájem poskytovat služby na území jiného státu, zpočátku nemusí mít povědomost o tom, jak dlouho tam plánuje tyto služby poskytovat, což může vést až dodatečně k zpětnému určení vzniku stálé provozovny daného podniku na území tohoto státu. Navíc o těchto činnostech podnik nemusel vést žádné záznamy. I kdyby podnik už v počáteční fázi očekával, že mu vznikne stálá provozovna, vést si přiměřenou

¹³⁰ Článek 5 odst. 3 Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku podepsané dne 26. března 2002 v Bratislavě a vyhlášené pod č. 100/2003 Sb. m. s.

dokumentaci v souvislosti s přiřazením některých příjmů k vzniklé servisní stálé provozovně je nesmírně těžký úkol.¹³¹ K tomu lze ještě poznamenat, že servisní stálá provozovna obvykle není organizační složkou (pobočkou) podniku, není považována za účetní jednotku a nesvědčí jí tedy povinnost zjišťovat výsledek hospodaření, o němž by se mohlo určení jejího základu daně z příjmů opřít.

Ustanovení o servisní stálé provozovně neobsahuje ani modelová smlouva USA. Naopak modelová smlouva OSN, vzhledem k tomu, že klade důraz na princip zdanění ve státu zdroje příjmu, tento koncept obsahuje.

Dalším případem, kdy v souladu s modelovou smlouvou OECD vzniká stálá provozovna pouze na základě osobního prvku a bez přítomnosti prvku hmotného, je na základě činnosti zástupců (v anglické terminologii to vyjadřuje lépe pojem se širším významem „agent“ a „agency“). Jedná se o to, že činnost určitých osob, jiných než zaměstnanců zahraničního poplatníka, na území státu jsou přičitatelné tomuto poplatníkovi a vedou ke vzniku jeho stálé provozovny, i když zmíněný poplatník nedisponuje v tomto státě žádným trvalým místem k výkonu činnosti. Stačí, když takový zástupce (agent) poplatníka vykonává za poplatníka úkony, které poplatníka zavazují (typicky uzavírání kupních či jiných smluv).

Modelová smlouva OECD v tomto směru zakotvuje pozitivní i negativní vymezení stálé provozovny vzhledem k činnosti zástupců poplatníka. Nad rámec obecného vymezení stálé provozovny v článku 5 odst. 1 i jej rozvíjejících příkladů obsažených v článku 5 odst. 2 stanoví článek 5 odst. 5 modelové smlouvy OECD, že jestliže osoba – jiná než nezávislý zástupce, na kterého se vztahuje odstavec 6 – jedná ve smluvním státě na účet podniku a má a obvykle používá oprávnění uzavírat smlouvy jménem podniku, má se za to, že tento podnik má stálou provozovnu v tomto státě ve vztahu ke všem činnostem, které tato osoba provádí pro podnik, pokud činnosti této osoby nejsou omezeny na činnosti uvedené v odstavci 4, které, pokud by byly vykonávány prostřednictvím trvalého místa nebo zařízení k výkonu činnosti, by nezakládaly z tohoto trvalého místa nebo zařízení k výkonu činnosti stálou provozovnu podle ustanovení tohoto odstavce.¹³²

¹³¹ MILLER, A., OATS, L. *Principles of International Taxation*. Third Edition. Bloomsbury Professional, Haywards Heath, 2012, s.187. ISBN 978-1-84766-879-0.

¹³² Článek 5 odstavec 4 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-16 – M-17. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014]

V rámci negativního vymezení pak následující odstavec 6 článku 5 modelové smlouvy OECD určuje, že se nemá za to, že podnik má stálou provozovnu ve smluvním státě jenom proto, že v tomto státě vykonává svoji činnost prostřednictvím makléře, generálního komisionáře nebo jakéhokoliv jiného nezávislého zástupce, pokud tyto osoby jednají v rámci své řádné činnosti.¹³³

Osoba, která svým jednáním způsobuje vznik stálé provozovny ve smyslu výše uvedeného článku 5 odst. 5 modelové smlouvy OECD, je v mezinárodním daňovém právu označována jako „závislý zástupce“ („*dependent agent*“). Jak již bylo uvedeno, tato osoba nemusí (ale může) být zaměstnancem zahraničního poplatníka („podniku“ v dikci daňových smluv), nicméně její rozhodující charakteristikou je, že má oprávnění svým jednáním smluvně zavazovat poplatníka v dotčeném (hostitelském) státu. Při zkoumání existence takového oprávnění se, zcela v souladu se základními daňovými principy, bere v potaz podstata jednání zástupce a jeho vztahu k poplatníkovi, spíše nežli znaky formálně-právní, jako je např. existence (písemné) plné moci k jednání jménem poplatníka. Pokud je určitá osoba oprávněna vyjednat všechny detaily a prvky smlouvy způsobem, který je závazný pro poplatníka, pak bude pravděpodobně považována za závislého zástupce (a dá tedy vzniknout stálé provozovně) i tehdy, pokud takto vyjednaná smlouva bude formálně podepsána v zahraniční centrále poplatníka osobou jinou. Stejně tak při rutinním přebírání objednávek od zákazníků zástupcem a jejich zasílání k vyřízení do zahraniční centrály poplatníka, kde jsou tyto objednávky akceptovány a vyřizovány, bude záležet na tom, nakolik je schvalování a případné potvrzování a plnění objednávek (tedy konání právního jednání, kterým je uzavřena kupní či jiná smlouva) pouze formální a automatické, neboť pokud tomu tak skutečně je, činnost zástupce bude zakládat stálou provozovnu takového poplatníka, i přes absenci jeho formálního zmocnění k uzavírání smluv.¹³⁴

Negativně vymezený zástupce podle článku 5 odst. 6 modelové smlouvy OECD, jehož činnost nezakládá stálou provozovnu zastoupeného poplatníka, bývá v mezinárodním daňovém právu označován jako „nezávislý zástupce“ („*independent agent*“). Jeho skutečná nezávislost ve smyslu modelové smlouvy OECD bude zkoumána a demonstrována kombinací následujících faktorů:

¹³³ Článek 5 odstavec 4 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-17. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014]

¹³⁴ MILLER, A., OATS, L. *Principles of International Taxation*. Tottel Publishing Ltd., Haywards Heath, 2006, s. 122. ISBN 978-1-84592-327-3.

- zástupce nese podnikatelské riziko na běžné, tržní úrovni,
- zástupce je jak právně, tak i obchodně nezávislý na zahraničním poplatníkovi,
- zástupce není povinen řídit se detailními pokyny zahraničního poplatníka,
- zástupce nepodléhá komplexní kontrole ze strany zahraničního poplatníka,
- zástupce disponuje určitými znalostmi a dovednostmi, na něž zahraniční poplatník spoléhá, např. udržuje síť lokálních kontaktů, má znalosti o místním trhu, je zběhlý v relevantních místních právních a technických předpisech apod.,
- zástupce pracuje pro větší počet různých zákazníků (klientů).

Je podstatné, aby nezávislý zástupce jednal v rámci své řádné (běžné) činnosti, tj. aby provozoval své vlastní podnikání se všemi atributy k tomu náležejícími, a nikoli jen nepřímo podnikání zahraničního poplatníka. Tak například provádění poprodejního servisu zástupcem ve vztahu k prodanému zboží zahraničního poplatníka bude považováno spíše za extenzi podnikání zahraničního poplatníka, než za vlastní řádnou činnost zástupce.¹³⁵

Je patrné, že koncepty závislého a nezávislého zástupce uvedené v článku 5 odst. 5 a 6 modelové smlouvy OECD vycházejí z anglosaského právního institutu *agency*, který lze ne vždy jednoduše úspěšně převést do právního prostředí kontinentálního právního systému. Jen velmi přibližně a orientačně lze konstatovat, že závislému zástupci obvykle odpovídá v českém právu institut mandátáře, zatímco nezávislému zástupci institut komisionáře.

4.2. Mezinárodně spojené osoby

Definice pojmu spojené osoby se v různých jurisdikcích i v různých situacích liší. Jde o velmi široký pojem, který v sobě může zahrnovat nejen spojení ekonomické nebo vlastnické, ale i spojení osobní, tj. rodinné, společenské, zájmové a podobně.¹³⁶ Jde tedy o velmi široký pojem, který se vyznačuje jedním základním společným prvkem, a sice že obchodní vztahy mezi spojenými osobami ze své podstaty většinou nejsou poháněny snahou smluvních stran o dosažení co nejlepších smluvních podmínek pro každou z nich. Jelikož chybějící motivace těchto subjektů může neoprávněně způsobit snížení daňové povinnosti,

¹³⁵ MILLER, A., OATS, L. *Principles of International Taxation*. Tottel Publishing Ltd., Haywards Heath, 2006, s. 123. ISBN 978-1-84592-327-3.

¹³⁶ LYONS, S. M. (ed.). *International Tax Glossary*. Revised 3rd edition. The International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1996, s. 66. ISBN 90-70125-85-4.

existuje celá řada pravidel vnitrostátních, ale i mezinárodních, regulujících tyto obchodní vztahy s cílem zachovat v obchodních vztazích mezi spojenými osobami tržní princip. Cílem příslušných orgánů je to, aby důsledným dodržováním norem regulujících vztahy mezi spojenými osobami byl zabezpečen výběr daní v legitimní výši.

Problematika spojených osob se promítá jak do čistě vnitrostátních daňových vztahů, tak i do daňových vztahů mezinárodních. Daňové předpisy mnoha států ani nerozlišují, zda je ve vztazích mezi spojenými osobami přítomen nějaký zahraniční prvek a používají jednotný přístup jak pro definici spojených osob, tak i pro rektifikaci vztahů mezi nimi. V jiných státech se zaměřují pouze na vztahy mezi spojenými osobami, které překračují hranice státu. Příkladem státu používajícího prvně zmíněný přístup je Česká republika,¹³⁷ příkladem státu používajícího druhý zmíněný přístup je Slovensko.¹³⁸

Mezinárodně spojené osoby jsou spojené osoby ze dvou nebo více daňových jurisdikcí. Jedná se tedy o vztah spojených osob s cizím prvkem. Specifické zaměření států na regulaci vztahů mezi takto spojenými osobami je dáno zájmem na postižení vyhýbání se zdanění prostřednictvím přelévání zisků jinak zdanitelných na subjekt, který zdanění v tuzemsku nepodléhá, tedy s využitím tzv. transferových cen.

Příklad 18:

Společnost A, která je českým daňovým rezidentem vyrábí výrobek X, jehož běžná tržní cena činí 100. Zisková marže výrobců výrobku X, od níž se odvíjí i výpočet základu pro daň z příjmů, obvykle činí okolo 10 % z výnosů. Společnost X se rozhodne veškerou svou produkci výrobku X dodávat své sesterské společnosti B, která není daňovým rezidentem v české republice, nýbrž v tzv. daňovém útočišti, tedy teritoriu s minimální nebo žádnou daní z příjmů. Společnost A prodává výrobky X společnosti B za jednotkovou cenu 90. Výsledkem je, že zisková marže a tedy i daňový základ společnosti A klesne na nulu a tato neplatí žádnou daň z příjmů v České republice. Zákazníky mající zájem zakoupit výrobek X zásobuje společnost B, které však z takové obchodní činnosti žádná daňová povinnost v České republice ani jinde na světě nevzniká. Výsledkem je, že zisky z výroby a prodeje výrobku X unikají zdanění

¹³⁷ Viz ustanovení § 23 odst. 7 ZDP umožňující správci daně upravit základ daně u spojených osob, přičemž spojenými osobami se rozumějí osoby spojené kapitálově i jinak (vedením, ovládáním, kontrolou, vztahem osob blízkých nebo vytvořením právního vztahu převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty).

¹³⁸ Viz ustanovení § 17 odst. 5 a 6 a § 18 ve spojení s § 2 písm. n) – r) slovenského zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, umožňující úpravu základu daně pouze u tzv. zahraniční závislé osoby, kterou se rozumí (zejména) tuzemská osoba propojená se zahraniční osobou ekonomickým nebo personálním propojením (majetkovou účastí, kontrolou, vedením) nebo tzv. jiným propojením (obchodním vztahem vytvořeným především za účelem snížení základu dane nebo zvýšení daňové ztráty).

v České republice a z takto ušetřené daně profituje skupina, jejíž jsou spojené osoby, společnost A a společnost B, členem.

Institut spojených osob lze nalézt i v modelové smlouvě OECD, konkrétně v článku 9, který za spojené osoby (v dikci modelové smlouvy „sdružené podniky“) považuje takové podniky, kde:

- se podnik jednoho smluvního státu zúčastňuje přímo nebo nepřímo na řízení, kontrole nebo na kapitálu podniku druhého smluvního státu, nebo
- se tytéž osoby přímo nebo nepřímo podílejí na řízení, kontrole nebo na kapitálu podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu.¹³⁹

Vymezení sdružených podniků využívá modelová smlouva OECD k tomu, aby pro takové podniky zakotvila pravidlo, že jsou-li oba podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány podmínkami, které sjednaly nebo jim byly uloženy, a které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou jakékoliv zisky, které by, nebýt těchto podmínek, byly docíleny jedním z podniků, ale vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly, být zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.¹⁴⁰

Výše uvedený princip se v mezinárodních daňových vztazích (a nejen v nich) označuje anglickým termínem „*arm's length*“ (doslova „na délku paže“), což bývá do češtiny poněkud elegantněji překládáno jako „pravidlo tržního odstupu“. Tento princip vychází z myšlenky, že obchodní vztahy splňující kritérium tržního odstupu (tedy ty, které jsou vskutku uzavírány „na délku paže“) musí zohledňovat funkce vykonávané a rizika přebíraná účastníky takového obchodního vztahu (včetně např. dodatečných nákladů na získání pozice na trhu, reklamy apod.) o čemž musí vypovídat i výše kompenzace (částky výdajů a nákladů) v takových vztazích se vyskytující. Kritérium tržního odstupu splňuje takový obchodní vztah, který by byl navázán i mezi třetími, nijak nespojenými osobami na základě úvahy, jakou by v dané situaci učinil svědomitý a obezřetný podnikatel.¹⁴¹

¹³⁹ Článek 9 odstavec 1 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-26. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014]

¹⁴⁰ Ibidem.

¹⁴¹ WAITZ-RAMSAUER, K. *Associated Companies – The subsidiary as a distribution company*. In: AIGNER, H.-J., LOUKOTA, W. (eds.). *Source Versus Residence in International Tax Law*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien 2005, s. 141. ISBN 3-7073-0764-6.

Na mezinárodně spojené osoby se vztahuje celá řada regulačních pravidel, jejichž cílem je zabránit vyhýbání se zdanění a daňovým únikům. Jde například o tato regulační pravidla:

- převodní ceny,
- nízká kapitalizace,
- kontrolované zahraniční společnosti a
- zamezení zneužívání daňových smluv.

Jednotlivým regulačním pravidlům se blíže věnujeme v podkapitole 7.3.

5. TYPY PŘESHraniČNÍCH DAŇOVÝCH SITUACÍ

Přeshraniční ekonomické aktivity jsou doprovázeny některými typickými přeshraničními daňovými situacemi, na jejichž řešení se zaměřují pravidla mezinárodního daňového práva. Mezinárodní daňové smlouvy jakožto jeden z hlavních zdrojů takových pravidel věnují obvykle převažující část svého rozsahu jednomu ze způsobů řešení problému dvojího zdanění alokací práva na zdanění mezi smluvní státy, tj. alokaci zdaňovacích práv. Konkrétněji se to projevuje v určení, zda určitý typ příjmu mající svůj zdroj v jednom smluvním státě (stát zdroje) a pobíraný daňovým rezidentem druhého smluvního státu (stát domicilu), smí být zdaněn jen v jednom z těchto států nebo v obou z nich. Úkolem daňových smluv je spravedlivě a ekonomicky efektivně rozdělit zdaňovací práva státu domicilu příjemce přeshraničního příjmu a státu zdroje těchto příjmů. Při této alokaci zdaňovacích práv se rozlišuje řada druhů příjmů, pro něž pak rozdělení zdaňovacích práv může být odlišné. Teprve když alokace zdaňovacích práv sama o sobě nevede k odstranění mezinárodního dvojího zdanění, nastupuje smluvně předepsaná metoda k zamezení dvojího zdanění, která výlučně představuje daňovou úlevu poskytnutou poplatníkovi ve státu domicilu.

Jednotlivá ustanovení daňové smlouvy zakotvující rozdělení zdaňovacích práv lze rozčlenit do dvou základních skupin, a to podle toho, zda umožňují zdanění výlučně jen v jednom státě (tzv. *complete distributive rules*), anebo povolují zdanění v obou smluvních státech (tzv. *open distributive rules*).¹⁴² Vycházíme-li z modelové smlouvy OECD, obsahuje její příslušné ustanovení (článek nebo odstavec) zabývající se alokací zdaňovacích práv určitého druhu příjmů v případě uplatnění *complete distributive rules* typizovanou formulaci „[příjmy] podléhají zdanění pouze v...“ (v anglickém originálu modelové smlouvy OECD „*shall be taxable only in...*“), zatímco v případě uplatnění *open distributive rules* bude příslušná typizovaná formulace znít “[příjmy] mohou být zdaněny v...“ (v anglickém originálu modelové smlouvy OECD „*may be taxed in...*“). Jako příklad lze uvést třeba daňovou smlouvu mezi Českou republikou a Slovenskou republikou (která je postavena na základě modelové smlouvy OECD), která v článku 20 uvádí:

¹⁴² ROGERS-GLABUSH, J. (ed.). *IBFD International Tax Glossary*. Sixth revised edition. The International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 2009, s. 134. ISBN 978-90-8722-057-0.

*Příjmy rezidenta jednoho smluvního státu, at' mají zdroj kdekoliv, o kterých se nepojednává v předchozích člancích této smlouvy, **podléhají zdanění jen v tomto státě.***¹⁴³

Stejná daňová smlouva pak v článku 6 uvádí:

*Příjmy, které pobírá rezident jednoho smluvního státu z nemovitého majetku (včetně příjmů ze zemědělství nebo lesnictví) umístěného ve druhém smluvním státě, **mohou být zdaněny** v tomto druhém státě.*¹⁴⁴

Druhou z výše zmíněných dvou skupin ustanovení daňové smlouvy, tedy tu zakotvující *open distributive rules*, lze pak ještě dále dělit na dvě podskupiny, a totiž podle toho, zda ve státě zdroje umožňuje neomezené nebo omezené zdanění. V případě omezeného zdanění pak daňová smlouva používá typizovanou formulaci „daň takto uložená nepřesáhne ... %“ (v anglickém originálu modelové smlouvy OECD „*the tax so charged shall not exceed ... per cent*“). Příklad vzatý opět z daňové smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou lze spatřovat např. v článku 11, který uvádí:

*Licenční poplatky uvedené v odstavci 3 písm. a) však **mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě**, v němž mají zdroj, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže skutečný vlastník licenčních poplatků je rezidentem druhého smluvního státu, **daň takto uložená nepřesáhne 10 procent** hrubé částky licenčních poplatků.*¹⁴⁵

Následující tabulka zachycuje jednotlivé druhy příjmů rozlišované modelovou smlouvou OECD a jejich přiřazení k příslušné skupině či podskupině způsobů rozdělení zdaňovacích práv mezi smluvní státy. Způsoby zdanění jsou v tabulce označeny takto:

¹⁴³ Článek 20 odst. 1 Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, publikované sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 100/2003 Sb. m. s.; zvýraznění doplněno autorem.

¹⁴⁴ Článek 6 odst. 1 Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, publikované sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 100/2003 Sb. m. s.; zvýraznění doplněno autorem.

¹⁴⁵ Článek 11 odst. 2 Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, publikované sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 100/2003 Sb. m. s.; zvýraznění doplněno autorem.

SD	=	zdanění výlučně jen ve státu domicilu
SZ	=	zdanění výlučně je ve státu zdroje
N	=	neomezené zdanění ve státu zdroje i ve státu domicilu ¹⁴⁶
O	=	omezené zdanění ve státu zdroje, neomezené zdanění ve státu domicilu.

Tabulka 1:

Způsoby zdaňování jednotlivých druhů příjmů podle modelové smlouvy OECD

Článek	Druh příjmu	Způsob zdanění
6	Příjmy z nemovitého majetku	N
7	Zisky podniku mimo stálou provozovnu	SD
7	Zisky podniku z činnosti stálé provozovny	N
8	Vodní a vzdušná doprava	SD
10	Dividendy	O
11	Úroky	O
12	Licenční poplatky	SD
13/1	Zisky ze zcizení nemovitého majetku	N
13/2	Zisky ze zcizení movitého majetku příslušejícího ke stálé provozovně	N
13/3	Zisky ze zcizení lodí a letadel	SD
13/4	Zisky ze zcizení podílů v nemovitostních společnostech	N
13/5	Zisky ze zcizení ostatního majetku	SD
15/1	Příjmy ze zaměstnání vykonávaného v druhém státu	N
15/2	Příjmy ze zaměstnání nespjatého s druhým státem.	SD
15/3	Příjmy ze zaměstnání vykonávaného na palubě lodí a letadel	SD ¹⁴⁷
16	Tantiémy	N
17	Umělci a sportovci	N
18	Důchody	SD
19/1/a	Příjem ze státní služby plynoucí od státu, nižšího správního útvaru nebo místního úřadu tohoto státu	SZ
19/1/b	Příjem ze státní služby vykonávané v druhém státě a plynoucí rezidentu tohoto státu	SD
19/2/a	Důchod ze státní služby plynoucí od státu, nižšího správního útvaru nebo místního úřadu tohoto státu	SZ
19/2/b	Důchod ze státní služby plynoucí rezidentu a občanovi druhého státu	SD
20	Příjmy studentů a žáků učilišť	SD ¹⁴⁸
21	Ostatní příjmy	SD

Zdroj: modelová smlouva OECD¹⁴⁹ a vlastní zpracování.

¹⁴⁶ Neomezeným zdaněním ve státu domicilu se rozumí neomezené přiřazení určitého druhu příjmu ke zdanění v tomto státu před použitím příslušné metody zamezení dvojího zdanění, která efektivně snižuje povolené zdanění v tomto státu.

¹⁴⁷ V tomto případě jde nikoli o stát domicilu příjemce příjmu, ale o stát, v němž se nachází místo skutečného vedení podniku provozujícího loď nebo letadlo v mezinárodní dopravě nebo člun ve vnitrostátní vodní přepravě.

¹⁴⁸ Tyto příjmy nebudou zdaněny ve státě, kde studium nebo učňovský výcvik probíhá, pouze za podmínky, že mají zdroj mimo území takového státu.

5.1. Kapitálové výnosy a jejich zdanění

Kapitálové výnosy¹⁵⁰ jsou specifickou formou čistého příjmu poplatníka vyplývajícího z užití kapitálových statků. Zjednodušeně řečeno, kapitálový výnos je rozdíl mezi kupní a prodejní cenou statku.¹⁵¹ Takovým kapitálovým statkem bývají obvykle jen některé typy majetku, nejčastěji nemovitě věci, cenné papíry nebo hodnotné movité věci. Součástí kupní ceny mohou být i náklady, které byly v souvislosti s nabytím toho statku vynaloženy na jeho získání. I když svými vlastnostmi kapitálové výnosy připomínají standardní příjmy, v mnoha zemích jsou chápány jako samostatný institut, resp. zvláštní druh příjmu, který požívá i samostatný právní a daňový režim. To se projevuje například tím, že některé země ukládají odlišné daně či používají odlišné sazby ve vztahu ke kapitálovým výnosům ve srovnání se standardními příjmy. Varianty vnitrostátního zdanění kapitálových výnosů jsou různé. Standardně bývá kapitálový výnos zdaněn tam, kde bylo dosaženo příjmu z prodeje zdaňovaného statku. Avšak známy jsou i jiné přístupy ke zdaňování kapitálových výnosů. Níže je uveden orientační přehled přístupů ke zdaňování kapitálových výnosů.

Některé země:

- nezdaňují kapitálové výnosy vůbec (Nový Zéland, Gibraltar, Tanzanie, atd.),
- nerozlišují mezi standardním výnosem a kapitálovým výnosem a zdaňují oba jako standardní výnos (Česká republika, Slovenská republika, Maďarsko, Rakousko, Holandsko, Rusko, atd.),
- zdaňují kapitálové výnosy podle zásady „*fruit and tree doctrine*“,¹⁵² což znamená, že kapitálový majetek je oním stromem, příjmy z jehož zcizení se zdaňují jako kapitálový výnos, zatímco průběžné výnosy (např. úroky,

¹⁴⁹ CRACEA, A. (ed.). *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version – 2010 and Key Tax Features of Member Countries 2013*. OECD, Paris, 2010 and IBFD, Amsterdam, 2013, s. 26-33. ISBN 978-90-8722-204-8.

¹⁵⁰ Termín „kapitálové výnosy“ je překladem z široce rozšířeného anglického termínu „*capital gains*“ používaného v mezinárodním daňovém právu. České pozitivní právo tento termín prozatím nepoužívá. Termín „kapitálové výnosy“ by neměl být zaměňován s termínem „příjmy z kapitálového majetku“ používaným v ZDP, neboť každý z těchto dvou termínů označuje jiný typ příjmů.

¹⁵¹ LYONS, S. M. (ed.). *International Tax Glossary*. Revised 3rd edition. The International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1996, s. 45. ISBN 90-70125-85-4.

¹⁵² Blíže k této doktríně viz např. CHIRELSTEIN, M. A. *Fruit-Tree and the Ordinary Income Base*. University of Bridgeport Law Review, č. 1/1980 (Volume 1), University of Bridgeport Law Review Association, Bridgeport, 1980, s. 1-17. ISSN 0735-2832. Dostupné též [online] na <http://www.quinnipiac.edu/prebuilt/pdf/SchoolLaw/LawReviewLibrary/03_1UBridgeportLRev1%281980%29.pdf> [cit. 24. 6. 2014].

dividendy apod.) jsou oním ovocem, které je zdaňováno jako standardní příjem¹⁵³ (USA, Spojené království, Izrael, Francie, atd.),

- používají odlišný výpočet pro zjištění základu daně u kapitálových výnosů než je výpočet základu daně u standardního příjmu (Kypr, Francie, Indie, atd.),
- uplatňují rozdílné sazby daně na kapitálové výnosy a na standardní příjmy či rozdílná pravidla pro daňovou ztrátu z kapitálových výnosů a ze standardních příjmů (Maroko, Nigérie, Pákistán, atd.),
- zdaňují kapitálové výnosy různě v závislosti na časovém okamžiku dispozice s majetkem, který je předmětem zdanění (Belgie, Chile, Francie, atd.),
- upravují zdaňování kapitálových výnosů z prodeje majetku, který je daňově odpisován, jinak než u majetku ostatního (Rakousko, Belgie, Dánsko, atd.),
- zahrnují do nákladů kromě kupní ceny včetně nákladů pořízení předmětného majetku i inflaci (Indie, Irsko, Izrael, atd.),
- zdaňují kapitálové výnosy i v závislosti na tom, jakým způsobem bude s kapitálovým výnosem naloženo (Argentina, Rakousko, Austrálie, atd.),
- uplatňují personální princip, tj. některé kapitálové výnosy u daňových nerezidentů a některých typů statků zdaňují v nižších sazbách anebo vůbec ne (Chorvatsko, Dánsko, Ekvádor, atd.).¹⁵⁴

Zdaňování kapitálových výnosů je též předmětem modelové smlouvy OECD. Ta ponechává klasifikaci příjmů na standardní příjmy a kapitálové výnosy na vnitrostátní právu a neobsahuje proto žádnou ucelenou definici kapitálových výnosů. Je tomu tak proto, že právní úpravy jednotlivých států jsou u kapitálových výnosů, jak jsme si ukázali výše, velmi rozdílné a je velmi náročné vytvořit konzistentní a unifikovaný systém pravidel, který by byl paušálně použitelný v mezinárodním prostředí.

V souladu s článkem 13 odst. 1 modelové smlouvy OECD platí, že výnosy, které pobírá daňový rezident jednoho smluvního státu ze zcizení nemovitého majetku, který je uveden v článku 6 a umístěn v druhém smluvním státě, se mohou zdanit v tomto druhém státě. Obdobně řeší modelová smlouva i movitý majetek podniků, a to tak, že výnosy ze

¹⁵³ SIMONTACCHI, S. *Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention: With Special Regard to Immovable Property*. Kluwer Law International Ltd., London, 2007, s. 124. ISBN 978-9-04112-5-491.

¹⁵⁴ ROHATGI, R. *Basic International Taxation, Volume One, Principles of International Taxation*. Second Edition. BNA International Inc., London 2005, s. 276 a násl. ISBN 978-0-906524-10-7.

zcizení movitého majetku, který je částí provozního majetku stálé provozovny, kterou má podnik jednoho smluvního státu v druhém smluvním státě, včetně výnosů dosažených ze zcizení této stálé provozovny, se mohou zdanit v tomto druhém státě. Speciálně se dále modelová smlouva zabývá provozním majetkem podniků, kam řadíme mimo jiné i majetek používaný k provozu lodí, člunů, letadel, železničních nebo cestovních vozidel. Zdanění kapitálových výnosů u dispozic s tímto majetkem je podle modelové smlouvy OECD ve státě, ve kterém je místo skutečného vedení podniku. Modelová smlouva obsahuje i zvláštní ustanovení týkající se zdaňování účastnických cenných papírů (akcií), jejichž hodnota se přímo nebo nepřímo odvozuje nejméně z 50 % od nemovitého majetku. Prodej takovýchto účastnických cenných papírů se potom zdaňuje ve státě, ve kterém je umístěná předmětná nemovitost. Ostatní kapitálové výnosy se zdaňují v zemi, kde je zcizitel daňovým rezidentem.¹⁵⁵

5.2. Zdanění dividend a rozdělovaných zisků

Za dividendy¹⁵⁶ je považován rozdělený podíl na aktuálním (běžném) nebo naakumulovaném (zadrženém z minulých let) zisku společníkovi společnosti. I když jsou dividendy obvykle vypláceny v peněžité formě, mohou nabývat též podobu cenných papírů (typicky akcií společnosti, která dividendy rozděluje) nebo jiného majetku.¹⁵⁷ Dividendy mnohdy podléhají dani z příjmů nebo jiné podobné dani důchodového typu, a tím dochází ke vzniku ekonomického dvojího zdanění. Jelikož je jakékoli dvojí zdanění obvykle neseno nelibě ze strany poplatníků, objevují se snahy o vyhýbání se zdanění dividend prostřednictvím různě kreativně utvářených alternativních výplat či plnění namísto dividend. Tomu čelí státy a jejich daňové orgány tím, že rozšiřují právní definici dividend tak, aby pod ni bylo možno zahrnout i jiné platby formálně od dividend v korporálněprávním smyslu odlišné, avšak sledující stejný ekonomický účel. Příkladem může být definice dividend v daňových smlouvách včetně modelové smlouvy OECD.

¹⁵⁵ Článek 13 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-36. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014]

¹⁵⁶ Ačkoliv byl termín „dividenda“ z českého pozitivního daňového práva v souvislosti s rekodifikací soukromého práva od 1. 1. 2014 vypuštěn a nahrazen termínem „podíl na zisku“, přidržujeme se původního termínu „dividenda“ v této práci i nadále, neboť je termínem dlouhodobě zavedeným v mezinárodním daňovém právu a široce používaným v daňových smlouvách včetně modelové smlouvy OECD.

¹⁵⁷ LYONS, S. M. (ed.). *International Tax Glossary*. Revised 3rd edition. The International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1996, s. 96. ISBN 90-70125-85-4.

Například modelová smlouva OECD,¹⁵⁸ jejíž ustanovení se věrně odráží např. v článku 10 odstavec 3 daňové smlouvy mezi Českou republikou a Libanonem, uvádí následující:

„Výraz ‘dividendy‘ použitý v tomto článku označuje příjmy z akcií, požitkových akcií nebo požitkových práv, kuksů, zakladatelských podílů nebo jiných práv, s výjimkou pohledávek, s podílem na zisku, jakož i příjmy z jiných práv na společnosti nebo příjmy vyplácené i formou úroků, které jsou podrobeny stejnému zdanění jako příjmy z akcií podle daňových předpisů státu, v němž je společnost, která rozděluje zisk, rezidentem.“¹⁵⁹

Z hlediska mezinárodního zdaňování vzniká problém konfliktu dvou suverénních států s jejich legitimním právem na zdanění dividend. Na jedné straně je to právo státu, kde je umístěna (je rezidentem) společnost vyplácející dividendu, na zdanění této dividendy z důvodu práva státu zdroje. Na straně druhé je to právo státu, kde je rezidentem příjemce dividendy (akcionář, společník uvedené společnosti), protože v tomto státě má příjemce dividendy svůj daňový domicil, a podléhá tam tedy zdanění svých celosvětových příjmů. Tento problém je řešen aplikací příslušné daňové smlouvy, kde je zdaňovací právo rozděleno mezi oba smluvní státy. Není akceptovatelné, aby právo zdanit dividendy vyplácené do zahraničí měl výlučně jen stát zdroje a stejně tak není uskutečnitelné, aby právo zdanit dividendu měl výlučně jen stát příjemce dividendy.¹⁶⁰

Podle článku 10 modelové smlouvy OECD dividendy vyplácené společností, která je daňovým rezidentem jednoho smluvního státu, rezidentovi druhého smluvního státu, se mohou zdanit v tomto druhém státě. Avšak tyto dividendy mohou být zdaněny i ve smluvním státě, jehož je společnost vyplácející dividendy daňovým rezidentem, a to podle právních předpisů tohoto státu. Je-li však skutečný vlastník dividend rezidentem druhého smluvního

¹⁵⁸ Článek 10 odst. 3 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-27. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014]

¹⁵⁹ Článek 10 odst. 3 Smlouvy mezi Českou republikou a Libanonskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, podepsané dne 28. srpna 1997 v Praze a publikované pod č. 30/2000 Sb. m. s.

¹⁶⁰ Odstavce 5, 6 a 7 komentáře k článku 10 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. C(10)-1 – C(10)-2. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

státu, daň takto uložená nepřesáhne určitou úroveň. Tato úroveň je v modelové smlouvě OECD stanovena obecně na 15 % a v případě, kdy skutečným vlastníkem dividendy je společnost (jiná než osobní obchodní společnost), která přímo vlastní nejméně 25 procent kapitálu společnosti vyplácející dividendy, je tato úroveň snížena na 5 %.¹⁶¹

V mnoha bilaterálních relacích a daňových smlouvách, byť sestavených podle modelu OECD, jsou limity zdanění ve státu zdroje nastaveny odlišně. Existují daňové smlouvy, které opravňují stát zdroje zdanit dividendu srážkovou daní i ve výši 38 %¹⁶² nebo dokonce 47 %.¹⁶³

Konflikt daňových suverenity dvou států ve spojení s cílem budování jednotného trhu se snaží řešit Evropská unie v rámci svého limitovaného mandátu, který ji v oblasti přímých daní dává SFEU. V této souvislosti byla přijata směrnice Rady 90/435/EHS z 23. července 1990 o společném systému zdaňování uplatňovaném v případě mateřských společností a dceřiných společností v různých členských státech, posléze nahrazená nástupnickou Směrnicí MDS. Tato směrnice se vztahuje na tzv. mateřské společnosti, tj. ty, které splňují určité podmínky, jejichž součástí je i povinnost mít minimální procentuální podíl na jiné (tzv. dceřiné) společnosti ve výši alespoň 10 %. Směrnice MDS stanoví, že zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti je osvobozen od daně jak ve státu, kde je rezidentem dceřiná společnost, tak i ve státu, kde je rezidentem mateřská společnost.

Při vyplácení dividend do zahraničí je důležitým praktickým aspektem otázka uplatnění správné daňové sazby (včetně sazby nulové, tedy nezdanění takové dividendy). Podle charakteru a daňového domicilu příjemce dividendy, jakož i podle dalších okolností se totiž mohou uplatňovat různá pravidla zakotvená v různých daňových smlouvách, vnitrostátních daňových předpisech i evropském právu. Správná identifikace a aplikace těchto pravidel nemusí být vždy triviální záležitostí, v případě vybírání daně z dividendy srážkovou technikou spolehlivě zvládnutelnou každým plátcem dividendy. V praxi různých států se proto vyvinuly dva druhy přístupů k technice zdanění dividend:

- princip poplatnický a

¹⁶¹ Článek 10 odst. 1 a 2 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-27. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

¹⁶² Daňová smlouva mezi Řeckem a Dánskem, pro dividendy vyplácené řeckou společností. Viz CRACEA, A. (ed.). *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version – 2010 and Key Tax Features of Member Countries 2013*. OECD, Paris, 2010 and IBFD, Amsterdam, 2013, s. 855. ISBN 978-90-8722-204-8.

¹⁶³ Daňová smlouva mezi Řeckem a Finskem, pro dividendy vyplácené řeckou společností. Ibidem.

- princip refundační.

U poplatnického principu je na zodpovědnosti plátce dividendy, aby srazil správnou výši daně. Proto pokud má být při vyplácení dividendy sražena daň nižší, než stanoví vnitrostátní daňový předpis (např. na základě příslušné daňové smlouvy), vyžaduje obezřetný plátce, aby mu byl nárok na sníženou daň prokázán příjemcem dividendy. Poskytnuté doklady prokazující nárok na sníženou daň z dividendy potom plátce dividendy uschovává pro případnou daňovou kontrolu, v jejímž rámci musí prokázat správnost výše sražené daně z dividendy, jinak je zjištěný rozdíl na něm, vymáhán jako jeho vlastní daňový dluh.¹⁶⁴

K prokázání daňového rezidentství v určitém státu, a tedy i k prokázání nároku na nižší (smluvní) sazbu srážkové daně z dividendy se např. v České republice považují za dostačující zejména následující doklady:

- potvrzení o daňovém rezidentství v daném státě vydané zahraničním daňovým úřadem,
- prohlášení zahraniční osoby, že je skutečným vlastníkem příjmu a že daný příjem je podle daňového práva druhého státu považován za její příjem a
- důkazní prostředky o splnění dalších podmínek stanovených příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění, popř. vnitrostátním daňovým zákonem.¹⁶⁵

V případě refundačního principu spočívá jeho podstata v tom, že plátce daně není zatížen povinností zkoumat daňový status každého příjemce dividendy a každou jednotlivou relevantní daňovou smlouvu, nýbrž příjemcům-nerezidentům srazí daň v plné výši podle vnitrostátních předpisů. Je potom na každém takovém příjemci, aby ve vlastním zájmu nárokoval *ex post* příslušnou daňovou úlevu a správci daně prokazoval splnění předepsaných podmínek včetně dokladů o své daňové rezidenci, to vše s cílem obdržet refundaci sražené daně nebo její části. Tento systém se zdá být velmi praktický pro plátce daně, kteří tak nenesou riziko nesprávné aplikace příslušné daňové smlouvy, na druhé straně zahrnuje administrativní práci jednak příjemce dividendy (kteří musí v každém jednotlivém případě

¹⁶⁴ K tomu v české právní úpravě lze srovnat např. ustanovení § 233 odst. 3 DŘ.

¹⁶⁵ Viz článek 1 pokynu Ministerstva financí D-286 ze dne ze dne 1. září 2005 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR. Finanční zpravodaj č. 10/1, roč. 2005 (XXXIX), Ministerstvo financí, Praha, 2005, s. 950. ISSN-0322-9653.

vymáhat daňovou refundaci v příslušném formálním daňovém postupu), jednak i správce daně.¹⁶⁶

Jak vyplývá z výše uvedeného, v České republice se uplatňuje princip poplatnický a nikoli princip refundační.

5.3. Zdanění úroků

Úroky lze všeobecně charakterizovat jako odměnu za poskytnutí peněžních prostředků. Stejně jako v případě dividend, i definice úroků se různí stát od státu a právní řád od právního řádu. V souladu se článkem 11 odst. 3 modelové smlouvy OECD úrok označuje příjmy z pohledávek jakéhokoli druhu zajištěných nebo nezajištěných zástavním právem na nemovitosti, bez ohledu na to, zda mají nebo nemají právo účasti na ziscích dlužníka, a zejména příjmy z vládních cenných papírů a příjmy z obligací nebo z dluhopisů včetně prémie a výher spojených s těmito cennými papíry, obligacemi nebo dluhopisy. Modelová smlouva dále říká, že penále ukládané za opožděnou platbu se nepovažuje za úroky pro účely tohoto článku.¹⁶⁷

V případě podniků (tj. obchodních korporací) je úroky důležité rozlišit od dividend, které stejně jako úroky představují jistou formu úplaty za investování do podniku. U dividend se jedná o odměnu za investování do vlastního kapitálu podniku, u úroků jde o odměnu za investici formou zpřístupnění peněžních prostředků podniku jako dlužníkovi (a investice je tedy vykazována v cizích závazcích podniku). Při financování aktivit podniku se dlužník zpravidla rozhoduje mezi tím, zda se nechá financovat prostřednictvím kapitalizace, tedy zvýšení vlastního jmění, nebo zda si peněžní prostředky na trhu půjčí prostřednictvím nějakého úvěrového instrumentu, včetně dlužnických cenných papírů. Rozhodnutí podniku závisí většinou i na daňových konsekvencích, které jsou v případě úroků jiné než v případě dividend. Všeobecně jsou úroky daňově uznatelným nákladem, zatímco dividendy zpravidla nepředstavují daňově uznatelný náklad. Zdaňování úroků může být ovlivněno různými faktory jako:

- daňový nebo právní status věřitele nebo dlužníka,
- podmínky úvěru,

¹⁶⁶ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmu. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmu*. Praha, ASPI, a.s., 2006, s. 148. ISBN 80-7357-160-9.

¹⁶⁷ Článek 11 odst. 3 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-30. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

- měna úvěru,
- kótování na zahraniční burze,
- podoba zdroje příjmu z úroků,
- souhlas daňových, devizových či jiných státních orgánů,
- využití získaných prostředků a podobně.¹⁶⁸

Tyto faktory mohou ovlivňovat zdaňování úrokových příjmů ve státu zdroje. V České republice a v dalších členských státech Evropské unie se např. za splnění určitých podmínek nezdaňují úrokové příjmy vyplácené přeshraničně mezi spřízněnými společnostmi.¹⁶⁹ U některých komerčních úvěrů se v některých zemích zase například neuplatňuje srážková daň ve státě zdroje, pokud jsou úroky vypláceny daňovým nerezidentem. Zdanění věřitele se odvíjí od toho, jaká metoda zamezení dvojího zdanění se uplatňuje v daném konkrétním případě. Stejně tak se míra zdanění věřitele odvíjí i od toho, zda stát jeho rezidence využívá jako základ daně hrubou nebo čistou sumu vyplacených úroků. U mezinárodního zdanění úroků hraje významnou roli i časový aspekt. Totiž mezi státem zdroje úroku a státem rezidence mohou být rozdíly z hlediska okamžiku přiznání úrokových příjmů pro účely zdanění. Úroky se mohou stát předmětem daně tehdy, pokud jsou:

- vyplaceny,
- splatné, nebo
- zaúčtovány.

Většina zemí používá metodu vzniku daňových účinků u úroků okamžikem jejich zaúčtování navzdory tomu, že úroky ještě nemusejí být splatné.¹⁷⁰

Dlužníka se zdaňování úroků dotýká především v rozsahu uplatnění úroků jako daňově uznatelných nákladů. V této souvislosti hraje důležitou roli několik faktorů. Například vyplacení úroků nemusí být považováno za daňově uznatelný náklad v případě, když nesouvisí s dosahováním příjmů. To může být případ tzv. nízké kapitalizace, které se budeme blíže věnovat v samostatné podkapitole. Některé země daňovou uznatelnost nákladů spojují i

¹⁶⁸ ROHATGI, R. *Basic International Taxation, Volume One, Principles of International Taxation*. Second Edition. BNA International Inc., London 2005, s. 269. ISBN 978-0-906524-10-7.

¹⁶⁹ Viz směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států a z ní vycházející ustanovení § 19 odst. 1 písm. zk) ZDP.

¹⁷⁰ ROHATGI, R. *Basic International Taxation, Volume One, Principles of International Taxation*. Second Edition. BNA International Inc., London 2005, s. 270. ISBN 978-0-906524-10-7.

s jinými faktory než je návaznost na dosahování příjmů. Může jít například o geografickou spojitost a podobně. Zdaňování úroků v mezinárodních vztazích podléhá samostatným pravidlům v různých státech i v souvislosti s určením státu zdroje příjmu, který může být v různých zemích různě definován. Státem zdroje úrokového příjmu může být stát,

- ve kterém je dlužník daňovým rezidentem nebo tam má stálou provozovnu (např. Argentina, Brazílie, Francie),
- ve kterém se použijí půjčené peněžní prostředky (např. Mexiko, Peru, Turecko),
- kde byly půjčeny peněžní prostředky (např. Austrálie, Nový Zéland, Jižní Afrika),
- kde dluh může být vymáhán (např. Spojené království),
- kde se nachází movitý nebo nemovitý majetek, který byl poskytnut jako zajištění (např. Austrálie, Rakousko, Řecko),
- kde byla uzavřena úvěrová smlouva (např. Austrálie),
- kde se nachází zdroj příjmů, z nichž je vyplácen úrok (např. USA),
- odkud je úrok vyplácen (např. Maroko, Tunisko).¹⁷¹

Mezinárodní zdanění úroků je ovlivněno dvěma právními řády. Je to právní řád státu, ve kterém má daňovou rezidenci věřitel, a právní řád státu zdroje úroků, což je zpravidla stát, kde má daňovou rezidenci dlužník. Stejně jako u dividend, i v tomto případě obě země mají legálně i legitimně právo zdanit úrok. Tím dochází ke konfliktu zdaňovacích práv dvou suverénních států, což může v konečném důsledku vést až k dvojímu zdanění. K zabránění takovému dvojímu zdanění slouží daňové smlouvy a v určitých případech i vnitrostátní právo.

Obecně při zdaňování úroků na základě modelové smlouvy OECD platí stejný princip jako v případě dividend. Úroky jsou zdanitelné primárně ve státě daňové rezidence příjemce úrokového příjmu. Omezeně jsou však úroky stejně jako dividendy zdanitelné i ve státě zdroje úrokového příjmu. Výše srážkové daně ve státě zdroje je různá v závislosti na daňové smlouvě. Zatímco výše srážkové daně u úrokového příjmu vypláceného dlužníky z České republiky do ciziny činí podle vnitrostátních daňových předpisů 15 % a v některých případech

¹⁷¹ ROHATGI, R. *Basic International Taxation, Volume One, Principles of International Taxation*. Second Edition. BNA International Inc., London 2005, s. 271-272. ISBN 978-0-906524-10-7.

35 %, ¹⁷² rozpětí maximální výše srážkové daně u daňových smluv, jejichž smluvní stranou je Česká republika, se pohybuje od 0 % až do 15 %. ¹⁷³

V souvislosti s přeshraničním zdaňováním úrokových příjmů v Evropské unii se aplikuje směrnice Rady č. 2003/49/ES ze dne 3. června 2003, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. V souladu se článkem 1 této směrnice výplaty úroků majících zdroj v jednom členském státě Evropské unie jsou osvobozeny od veškerých daní ukládaných v tomto státě, pokud skutečný vlastník úroků či licenčních poplatků je společností jiného členského státu nebo v jiném členském státě umístěnou stálou provozovnou společnosti členského státu. ¹⁷⁴

Stejně jako u vyplácení dividend i při přeshraničním vyplácení úrokových příjmů je daň z příjmů či jiná podobná daň důchodového typu uplatňována srážkovou technikou. Odpovědnost za řádný výpočet, sražení a odvedení daně tedy má plátce předmětného úrokového příjmu. Vzniká tu tedy stejný problém, jaký jsme zmínili výše v souvislosti s dividendami a platí tu stejná pravidla jako v případě dividend, totiž že nároky na sníženou výši daně, ať již vyplývají z daňové smlouvy či jinak, musí sice obvykle na základě požadavku plátce dokumentovat poplatník, tj. příjemce úroků, avšak shromažďovat a archivovat takovou dokumentaci je odpovědností plátce, aby byl schopen se jí vykázat při daňové kontrole. Jinak by nedostatečně sražená daň byla vymáhána na plátcí jako jeho daňový nedoplatek.

S vyplácením úroků je (stejně jako u dividend a jiných přeshraničních plateb) spojen též institut tzv. skutečného vlastníka příjmů (v angličtině *beneficial owner*). ¹⁷⁵ Tento institut byl vytvořen s cílem zamezení vyhýbání se zdanění a zneužívání výhod daňové smlouvy v případech, kdy je mezi plátce úroků a osobou, která má v konečné fázi užitek z takového příjmu, vsunuta další osoba jen jako zprostředkovatel (či *agent* v anglosaském právu a anglické terminologii), pověřenec (či *nominee* v anglosaském právu a anglické terminologii)

¹⁷² Viz § 36 odst. 1 písm. b) bod 1. a § 36 odst. 1 písm. c) ZDP.

¹⁷³ SCHELLEKENS, M. (ed.). *European Tax Handbook 2014*. 25th annual edition. IBFD, Amsterdam, 2014, s 206-207. ISBN 978-90-8722-241-3.

¹⁷⁴ Článek 1 směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, z nichž, jak již bylo uvedeno výše, vychází i ustanovení § 19 odst. 1 písm. zk) ZDP.

¹⁷⁵ Termín „*beneficial owner*“, tedy doslova přeloženo „beneficiální vlastník“ je přítomen v mezinárodním daňovém právu a v daňových smlouvách již řadu desetiletí. Do tuzemského daňového práva se dostává zhruba od poloviny 70. let 20. století, kdy se objevuje v prvních daňových smlouvách tehdy uzavíraných Československem. Vzhledem k absenci podobného institutu v našem tehdejší právním řádu, byl jako překlad původního anglického termínu „*beneficial owner*“ poněkud nešťastně zvolen obrat „skutečný vlastník“, čímž byl gramatický význam tohoto institutu poněkud posunut. Z důvodů konsistence je pak termín „skutečný vlastník“ používán v českém znění daňových smluv i v jiných tuzemských daňověprávních pramenech (např. v daňových pokynech) doposud, což přináší určitý zmatek a nebezpečí nejednotného chápání a výkladu tohoto smluvního pojmu českou a zahraniční stranou.

apod. usnadňující takovou platbu a její daňové zvýhodnění. Na základě konceptu beneficiálního vlastnictví zakotveného v modelové smlouvě OECD není smluvní stát zdroje povinný vzdát se zdanění vyplácených úrokových příjmů v plné výši (a přiznat tedy smluvní daňové zvýhodnění) pouze proto, že úrokový příjem se má vyplatit společnosti, která je daňovým rezidentem druhého smluvního státu, ale která není beneficiálním vlastníkem vyplácených příjmů, které pouze posouvá v rámci struktury jinému subjektu či do jiné země. Pojem skutečného (beneficiálního) vlastníka nemůže být vykládán restriktivně, jen v úzce technickém smyslu, ale ve spojení se základním cílem daňových smluv, což je boj proti vyhýbání se zdanění a daňovým únikům.¹⁷⁶ Některé starší daňové smlouvy nepoužívají pojem skutečného (beneficiálního) vlastníka, což může způsobovat jisté aplikační problémy a potenciál k vyhýbání se zdanění, nicméně třeba česká daňová správa zastává názor, že je tento institut třeba aplikovat i v relacích založených takovými daňovými smlouvami, které uvedený pojem nepoužívají, neboť „*se to automaticky předpokládá a smlouvy tak byly vždy i interpretovány*“.¹⁷⁷

5.4. Zdanění licenčních poplatků

Licenční poplatky definuje modelová smlouva OECD jako platby jakéhokoli druhu, které jsou náhradou za využití, nebo právo na využití jakéhokoli autorského práva k literárnímu, uměleckému nebo vědeckému dílu včetně kinematografických filmů, jakýchkoli patentů, ochranných známek, návrhů nebo modelů, plánů, tajných vzorců nebo výrobního postupu, informací, které se vztahují na zkušenosti získané v průmyslové, obchodní nebo vědecké oblasti.¹⁷⁸

Licenční poplatky (v anglickém jazyce „*royalties*“) ve smyslu smluvní definice zahrnují poměrně širokou paletu příjmů, která je širší, než by se mohlo jevit jen z jazykového výkladu či obvyklého chápání termínu „licenční poplatky“, pod nímž se obvykle rozumí úplata spojená s využitím smluvní či zákonné licence k předmětu duševního vlastnictví.

¹⁷⁶ Odstavce 9, 10 a 11 komentáře k článku 11 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. C(11)-7 – C(11)-8. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

¹⁷⁷ Sdělení Ministerstva financí č.j. 251/122 867/2000 ze dne 29. 1. 2001 k problematice pojmů "místo vedení" a "skutečný vlastník". Finanční zpravodaj č. 1, roč. 2001 (XXXV), Ministerstvo financí, Praha, 2001, s. 84 a násl. ISSN-0322-9653.

¹⁷⁸ Článek 12 odst. 2 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-34. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

V minulosti byl rozdíl mezi smluvním a obecným významem tohoto termínu ještě širší, neboť modelová smlouva OECD do revize z roku 1992 obsahovala v definici licenčních poplatků ještě sousloví „platby za využití nebo právo na využití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení“.¹⁷⁹ Pod daňový režim licenčních poplatků tak byly zahrnuty nejen platby za duševní vlastnictví, ale i např. úplaty (nájemné) za užívání (nájem) hmotného movitého majetku, jako je např. jeřáb nebo rypadlo. Tato dikce se doposud objevuje v četných platných daňových smlouvách staršího data zavazujících Českou republiku.¹⁸⁰

V souladu s modelovou smlouvou OECD mají být licenční poplatky zdaňovány výlučně ve státě, ve kterém je daňovým rezidentem jejich příjemce. Zde je možno spatřovat jeden z rozdílů mezi modelovou smlouvou OECD a modelovou smlouvou OSN, která předpokládá určité omezené zdanění licenčních poplatků také ve státu zdroje¹⁸¹ a potvrzuje tak obecný rozdíl v přístupu k rozdělení zdaňovacích práv mezi těmito dvěma modelovými texty.

Některé převážně starší daňové smlouvy zavazující Českou republiku rozdělují licenční poplatky podle článku 12 do dvou kategorií, na 1) tzv. kulturní licenční poplatky za užití nebo za právo na užití autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně kinematografických filmů a filmů nebo nahrávek a jakýchkoliv jiných prostředků obrazové nebo zvukové reprodukce používaných pro televizní nebo rozhlasové vysílání s výjimkou počítačových programů (softwaru) a 2) tzv. technické či průmyslové licenční poplatky za užití nebo za právo na užití patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo výrobního postupu, počítačových programů (softwaru), nebo jakéhokoliv průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké. Účelem tohoto rozdělení je odlišené daňové zacházení s uvedenými dvěma kategoriemi licenčních poplatků, kdy kulturní licenční poplatky jsou z důvodů podpory kulturních vztahů vyňaty ze zdanění ve státu zdroje a zdaňují se jen ve státu rezidence příjemce, zatímco technické

¹⁷⁹ Výklad k historii článku 12 odst. 2 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-34 – M-35. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

¹⁸⁰ Viz např. článek 12 odst. 3 Smlouvy mezi Českou republikou a Maďarskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, podepsané dne 14. ledna 1993 v Praze a publikované pod č. 22/1995 Sb.

¹⁸¹ Článek 12 odst. 1 a 2 modelové smlouvy OSN. Viz *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, United Nations, Department of Economic & Social Affairs, New York, 2011, s. 18-19, [online]. Dostupné na <http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf> [cit. 18.6. 2014].

licenční poplatky mohou být zdaněny i ve státu zdroje v omezené výši (obvykle nepřevyšující 10 %). Příkladem takových daňových smluv jsou např. smlouvy České republiky s Belgií, Lucemburskem, Slovenskem a dalšími státy.¹⁸²

Zdaňování licenčních poplatků v jednotlivých státech se stejně jako u úroků a dividend liší v závislosti na různých faktorech. Některé země například i bez aplikace příslušné daňové smlouvy nezdaňují licenční poplatky, pokud jsou vypláceny daňovým nerezidentem. Zdaňování licenčních poplatků se může různit i v závislosti na typu příjmů. Některé licenční poplatky jsou od daně z příjmů osvobozené.

V Evropské unii se aplikuje směrnice Rady č. 2003/49/ES ze dne 3. června 2003, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. V souladu s článkem 1 této směrnice platby licenčních poplatků majících zdroj v jednom členském státě Evropské unie jsou osvobozeny od veškerých daní ukládaných v tomto státě, pokud skutečný vlastník úroků či licenčních poplatků je společností jiného členského státu nebo v jiném členském státě umístěnou stálou provozovnou společnosti členského státu.¹⁸³ V České republice je toto osvobození, stejně tak jako osvobození úroků podle téže směrnice, vázáno mimo jiné na splnění formálního úkonu, kterým je vydání rozhodnutí správce daně o přiznání osvobození příjmů, kterému předchází přezkoumání dokladů a skutečností osvědčujících nárok zahraničního příjemce příslušné platby na osvobození od daně.¹⁸⁴

5.5. Nemovitý a movitý majetek

Při zkoumání pravidel mezinárodního zdanění uplatňovaných v souvislosti s nemovitým a movitým majetkem je třeba především rozlišovat, zda se jedná o zdanění příjmů z takového majetku (tedy uplatňování přímých daní důchodového typu) nebo o zdanění majetku jako takového (uplatněním přímých daní majetkového typu). Zatímco

¹⁸² Smlouva mezi Českou republikou a Belgickým královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku podepsaná dne 16. prosince 1996 v Bruselu a publikovaná pod č. 95/2000 Sb. m. s.;

Smlouva mezi vládou České a Slovenské Federativní Republiky a vládou Lucemburského velkovévodství o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, podepsaná dne 18. března 1991 v Lucemburku a publikovaná pod č. 79/1993 Sb.;

Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, podepsaná dne 26. března 2002 v Bratislavě a publikovaná pod č. 100/2003 Sb. m. s.

¹⁸³ Článek 1 směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, z níž vychází i tuzemská právní úprava obsažená v ustanovení § 19 odst. 1 písm. z) ZDP.

¹⁸⁴ Viz § 38nb ZDP.

zdaňováním příjmů včetně příjmů z majetku se zabývá větší část ustanovení modelové smlouvy OECD a z ní odvozených daňových smluv, zdanění majetku, kterého se modelová smlouva OECD rovněž dotýká, jak ostatně napovídá i její název,¹⁸⁵ se samostatně věnuje jen jediný článek jejího textu.

Zdaněním příjmů z nemovitého majetku se zabývá článek 6 modelové smlouvy OECD, jenž stanoví pravidlo, že zdaňovací práva jsou v tomto případě rozvržena mezi oba smluvní státy; zdaňovat takové příjmy tedy lze jak ve státu zdroje, tj. státu, kde je nemovitý majetek umístěn, tak i ve státu rezidence. Uvedený článek 6 rovněž takový nemovitý majetek definuje. Jedná se primárně o takový majetek, který je za nemovitý majetek považován ve státě, ve kterém je umístěn. V každém případě je pod pojem nemovitý majetek zahrnuto také příslušenství nemovitého majetku, živý a mrtvý inventář používaný v zemědělství a lesnictví, práva, pro která platí ustanovení občanského práva vztahující se na pozemky, právo požívání nemovitého majetku a práva na proměnlivé nebo pevné platby za těžení nebo za přivolení k těžení nerostných ložisek, pramenů a jiných přírodních zdrojů. Lodě, čluny a letadla se nepovažují za nemovitý majetek. Za příjmy z nemovitého majetku jsou pak výslovně prohlášeny příjmy ze zemědělství a lesnictví, jakož i příjmy pobírané z přímého užívání, nájmu nebo každého jiného způsobu užívání nemovitého majetku.¹⁸⁶

Navzdory ponechání vymezení pojmu nemovitý majetek na vnitrostátních předpisech smluvních států, ze znění článku 6 modelové smlouvy OECD je ovšem zřejmé, že se nemůže jednat o nemovitý majetek, pokud takový majetek nebo práva nemají žádné spojení se zemí.¹⁸⁷

Zdanění příjmů z movitého majetku může mít různý režim podle toho, o jaký majetek se jedná. Jmenovitě je možno zmínit majetek, tvořící součást stálé provozovny, kde jsou zdaňovací práva opět rozdělena mezi stát zdroje i stát rezidence.¹⁸⁸ Nelze-li příjem z určitého majetku zařadit pod jiný článek daňové smlouvy (zejména pod příjem z nemovitého majetku či příjem ze stálé provozovny), uplatní se na něj zbytková klauzule obsažená v článku 21

¹⁸⁵ V anglickém originále „*Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital*“, což se překládá jako „Modelová smlouva o zdanění příjmu a majetku“.

¹⁸⁶ Článek 6 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-20. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

¹⁸⁷ LANG, R. *Income from Immovable Property: Article 6 par.1 OECD Model Convention in the Light of Equity*. In: AIGNER, H.-J., LOUKOTA, W. (eds.). *Source Versus Residence in International Tax Law*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien 2005, s. 78. ISBN 3-7073-0764-6.

¹⁸⁸ Článek 7 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-22. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

modelové smlouvy OECD nadepsaném „ostatní příjmy“. Právě u takových ostatních příjmů jsou zdaňovací práva přiřazena pouze státu rezidence s vyloučením jejich zdanění ve státu zdroje.¹⁸⁹

Jak již bylo uvedeno výše, problému zdanění majetku je v modelové smlouvě OECD samostatně věnován jen jediný článek, a tím je článek 22. Podle tohoto článku majetek představovaný nemovitým majetkem uvedeným v článku 6 modelové smlouvy OECD, který vlastní rezident jednoho smluvního státu a který je umístěn v druhém smluvním státu, může být zdaněn v tomto druhém státu. Majetek představovaný movitým majetkem, který je částí provozního majetku stále provozovny, kterou má podnik jednoho smluvního státu v druhém smluvním státě může být zdaněn v tomto druhém státě. Majetek, který pozůstává z lodí, člunů, letadel, železničních nebo cestovních vozidel provozovaných podnikem v mezinárodní dopravě nebo movitým majetkem sloužícím provozování takovýchto lodí, člunů, letadel, železničních nebo cestovních vozidel, podléhá zdanění jen v tom smluvním státě, ve kterém je místo skutečného vedení podniku. Ostatní typy majetku rezidenta jednoho smluvního státu podléhají zdanění jen v tomto státu, tj. zdanění v druhém státu, kde je majetek eventuálně umístěn, je ze smlouvy vyloučeno.¹⁹⁰

Umožnění zdanění nemovitého majetku a příjmů z něj ve státu zdroje, resp. státu, kde je nemovitý majetek umístěn, vychází ze základních zásad rozdělení práv na zdanění přeshraničních příjmů. Těmito zásadami jsou zásada spravedlnosti a ekonomické efektivity. Mezi nemovitým majetkem a státem, ve kterém se tento majetek nachází, je velmi úzká ekonomická vazba. Bylo by v rozporu s principem spravedlnosti, pokud by si na zdanění příjmů z nemovitého majetku přisvojoval právo výlučně jen stát daňové rezidence příjemce těchto příjmů. Stát, ve kterém se nemovitý majetek nachází, je povinen chránit tento majetek před neoprávněnými zásahy jiných osob v rámci institutu práva na ochranu vlastnictví. Stejně tak je povinností státu chránit nemovitosti v případě různých přírodních a živelných katastrof. To s sebou přináší náklady státu na výkon těchto funkcí, a proto je spravedlivé, aby tomuto státu plynuly daňové příjmy ze zdanění vlastnictví a využívání takových nemovitostí.

¹⁸⁹ Článek 21 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-49. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

¹⁹⁰ Článek 22 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-50. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

5.6. Příjmy ze závislých činností

Zdaňování příjmů ze závislé činnosti upravuje samostatně článek 15 modelové smlouvy OECD. K případům zaměstnávání, ve kterém je přítomen mezinárodní prvek, dochází v současném globalizovaném světě poměrně frekventovaně. V takových případech jsme svědky situace, kdy rezident jednoho smluvního státu vykonává závislou činnost na území druhého smluvního státu. V principu platí, že příjem ze závislé činnosti je zdaněn v zemi, v níž je závislá činnost vykonávána. Avšak v praxi dochází k různým variacím přítomnosti mezinárodního prvku při vykonávání závislé činnosti. Může dojít například k situacím, kdy:

- zaměstnanec vykonává závislou činnost celoročně ve státě, ve kterém jeho zaměstnavatel není daňovým rezidentem, ani tam nemá umístěnu stálou provozovnu,
- zaměstnanec vykonává závislou činnost pouze dočasně ve státě, ve kterém jeho zaměstnavatel není daňovým rezidentem, ani tam nemá umístěnu stálou provozovnu,
- zaměstnanec vykonává závislou činnost celoročně ve státě, ve kterém jeho zaměstnavatel je daňovým rezidentem, ale zaměstnanec je daňovým rezidentem jiného státu, apod.

V souladu s článkem 15 modelové smlouvy OECD se mzda, plat či jiná odměna zaměstnance, který je rezidentem jednoho státu, zdaňují pouze v tomto státu, není-li práce vykonávána v druhém smluvním státu. Je-li práce vykonávána v takovém druhém smluvním státu, může být příjem z ní zdaněn i tam, pakliže nejsou kumulativně splněny následující podmínky

- příjemce je zaměstnán ve druhém státu po dobu jednoho nebo více období, která nepřesáhnou v úhrnu 183 dní v jakémkoli dvanáctiměsíčním období, které začíná nebo končí v příslušném daňovém roce,
- odměna je vyplácena zaměstnavatelem nebo jménem zaměstnavatele, který není rezidentem druhého státu, a

- odměna nejde k tíži stálé provozovny, kterou má zaměstnavatel v druhém státě.¹⁹¹

Jsou-li všechny uvedené podmínky splněny, zdaňuje se příjem ze závislé činnosti opět jen ve státě rezidence příjemce takového příjmu.

Smyslem takto rozdělených zdaňovacích práv je zabezpečit jakousi daňovou symetrii zdanitelnosti příjmů ze závislé činnosti u zaměstnance na jedné straně a daňové odčitatelnosti vypláceného příjmu pro zaměstnavatele na straně druhé. Zaměstnavatel, který není daňovým rezidentem a ani nemá stálou provozovnu ve státu, ve kterém je vykonávána práce, za níž vyplácí plat, mzdu nebo podobnou odměnu, nemůže si v takovém státu daňově uplatnit výdaje na svého zaměstnance, neboť zde nepodléhá dani a nepodává daňové přiznání. Uplatňuje se zde tedy jakýsi princip spojených nádob, kdy absence možnosti snížení daňového základu u zaměstnavatele s sebou přináší absenci vzniku či zvýšení daňového základu u zaměstnance a naopak. Dalším cílem uvedené úlevy je usnadnění a daňové zefektivnění krátkodobého vysílání zaměstnanců do zahraničí, kdy takovéto vysílání by nemělo být provázeno vysokou administrativní (v České republice např. v souvislosti s přihlašování zaměstnanců, daňovými vyúčtováními a hlášeními, vedení mzdových listů apod.) a daňovou zátěží pro zaměstnavatele, který v daném státě nemá žádnou významnější formu přítomnosti (daňovou rezidenci nebo stálou provozovnu).¹⁹²

5.7. Penze a pojištění

Modelová smlouva OECD upravuje v článku 18 zdaňování penzí (důchodů), mezi něž se řadí i platby z různých soukromých pojistných programů, které mohou nahrazovat veřejné důchodové pojištění poplatníka nebo je doplňovat. Pravidlo pro zdaňování tohoto druhu příjmu stanoví, že penze a jiné podobné platy vyplácené rezidentu jednoho smluvního státu z důvodu dřívějšího zaměstnání podléhají zdanění pouze v tomto státu.¹⁹³

¹⁹¹ Článek 15 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-39. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

¹⁹² Odstavec 6.2 komentáře k článku 15 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. C(15)-4. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

¹⁹³ Článek 18 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-44. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

Výjimku z uvedeného pravidla stanoví článek 19 odst. 2 modelové smlouvy OECD, upravující penzi nebo jiný obdobný příjem vyplácený přímo nebo z prostředků vytvořených jedním smluvním státem nebo jeho nižším správním útvarem, anebo místním orgánem tohoto státu fyzické osobě za služby poskytované tomuto státu nebo útvaru, anebo orgánu. Takovýto penzijní příjem je potom zdaněn ve státě, který důchod vyplácí, ledaže by fyzická osoba byla rezidentem a zároveň i státním příslušníkem druhého státu, kam důchod směřuje.¹⁹⁴

Pro správné uplatnění výše uvedených smluvních pravidel je zapotřebí správně vymezit, jaké druhy příjmů spadají pod uvedené smluvní články. Penzijní příjmy totiž představují nejen příjmy vyplácené v souvislosti s minulými zaměstnavateli, ale i příjmy, které vyplácejí různé subjekty veřejné správy, které však nespadají pod článek 19 odst. 2 modelové smlouvy OECD (např. příjmy sociálního charakteru, odškodného apod.). Penzijní příjmy nemusejí být vypláceny periodicky, může je představovat i nepravidelný či jednorázový příjem. To, zda nějaký příjem spadá do této kategorie příjmů podle článku 18 nebo 19 odst. 2 modelové smlouvy OECD, je vždy výsostně individuální a je to předmětem faktického zkoumání povahy daného příjmu. Obvykle hrozí nebezpečí záměny takového příjmu s příjmem ze závislé činnosti podle článku 15 modelové smlouvy OECD. Je totiž otázkou, zda konkrétní příjem vyplácený po ukončení pracovního poměru je možné považovat za příjem ze závislé činnosti nebo za penzijní příjem. V takovýchto případech se potom posuzují detailní okolnosti vypláceného příjmu, jakou má formu, jaké jsou podmínky jeho vyplácení, za jakých podmínek vznikl na něj bývalému zaměstnanci nárok a podobně.

5.8. Jiné příjmy

Modelová smlouva OECD obsahuje v několika dalších člancích úpravu řady jiných druhů příjmů. Jmenovitě jde o následující:

- **Článek 16 modelové smlouvy OECD upravuje tantiémy a jiné podobné odměny.** Tantiémy představují příjmy z činnosti členů statutárních orgánů nebo jiných orgánů společnosti. Pod pojmem jiné podobné odměny, komentář k modelové smlouvě OECD chápe jakékoli odměny i nepeněžní podoby, které členové statutárních orgánů a jiných orgánů získávají za svou činnost (např. zdravotní nebo životní pojištění, akciové opce, užívání služebního automobilu

¹⁹⁴ Článek 19 odst. 2 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-45. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

či byt apod.).¹⁹⁵ Častokrát mají členové statutárních orgánů společností i jiné příjmy plynoucí z této společnosti. Jde především o příjmy ze závislé činnosti nebo příjmy z dividend. Takové příjmy se však zdaňují podle jiných článků příslušné daňové smlouvy a nikoli podle článku 16 modelové smlouvy OECD. U tantiém platí, že mohou být zdaněny ve státě, ve kterém je daňovým rezidentem společnost, která tantiémy vyplácí.¹⁹⁶

- **Článek 17 modelové smlouvy OECD upravuje příjmy umělců a sportovců.** Setkáváme se tu s velmi častým jevem v podobě výkonu uměleckých a sportovních činností v zahraničí rezidenty jiných států. Jako základní pravidlo platí, že tyto příjmy mohou být zdaněny ve státě, v němž se umělecký nebo sportovní výkon podává.¹⁹⁷
- **Článek 19 modelové smlouvy OECD upravuje příjmy ze státní služby.** Platy, mzdy a jiné podobné odměny, jiné než penze, vyplácené jedním smluvním státem nebo jeho nižším správním útvarem nebo místním orgánem tohoto státu fyzické osobě za služby poskytované tomuto státu nebo útvaru, nebo orgánu, podléhají zdanění jen v tomto státě. Takovéto platy, mzdy a jiné podobné odměny však podléhají zdanění jen ve druhém smluvním státě, pokud se tyto služby poskytují v tomto státě a fyzická osoba, která je rezidentem tohoto státu,
 - je státním příslušníkem tohoto státu nebo
 - se nestala rezidentem tohoto státu jen z důvodu poskytování těchto služeb.

Jak bylo již zmíněno výše, penzijní příjmy, které jsou vypláceny přímo nebo z prostředků vytvořených smluvním státem nebo jeho nižším správním

¹⁹⁵ Odstavec 1.1 komentáře k článku 16 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. C(16)-1. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

¹⁹⁶ Článek 16 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-41. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

¹⁹⁷ Článek 17 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-42. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

útvarem, nebo místním orgánem tohoto státu fyzické osobě za služby poskytované tomuto státu nebo útvaru, nebo orgánu, podléhají zdanění jen v tomto státě, leda by byla fyzická osoba, které je penzijní příjem vyplácen, daňovým rezidentem a státním příslušníkem v druhém smluvním státě. V takovém případě se příjem zdaní jen v tomto druhém smluvním státě.¹⁹⁸

- **Článek 20 modelové smlouvy OECD upravuje příjmy studentů.** Příjmy studentů, kteří jsou nebo bezprostředně před svým příchodem do jednoho smluvního státu byli rezidenty druhého smluvního státu a kteří se zdržují v dříve uvedeném státě pouze k účelu svého vzdělávání, nepodléhají zdanění v tomto státě za předpokladu, že takové platby se vyplácejí ze zdrojů mimo tento stát.¹⁹⁹ V tomto případě je potřebné velmi precizně rozlišovat mezi tímto druhem příjmu a příjmem ze závislé činnosti. Při extenzivním výkladu závislé činnosti, z hlediska kvalitativního vymezení vykonávání pracovní činnosti studenta, který se připravuje na svoje povolání a takovýmto způsobem získává praxi, je takovou činnost možno subsumovat pod závislou činnost, protože je práce vykonávána ve vztahu nadřazenosti zaměstnavatele a podle jeho pokynů, v pracovním čase jím určeném a za odměnu. Naproti tomu však jsou jisté odlišnosti od klasické závislé činnosti, jako například vymezení odměny a jejího vztahu k výsledkům práce, stanovení pracovní doby apod. Modelová smlouva OECD tento příjem studentů odlišuje od příjmů ze závislé činnosti, kterým je věnován její článek 15. Základním odlišovacím kritériem je spojení závislé činnosti studenta s jeho edukačním vývojem, kdy jím vykonávaná činnost má charakter praxe, výcviku a jiné podobné aktivity.
- **Článek 21 modelové smlouvy OECD upravuje jiné příjmy.** Tento článek se vztahuje na jakékoli příjmy, které není možné zařadit do jedné ze skupin příjmů, o kterých modelová smlouva OECD *expressis verbis* pojednává ve

¹⁹⁸ Článek 19 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-45. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

¹⁹⁹ Článek 20 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-48. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

svých předcházejících člancích. Tyto ostatní příjmy se zdaňují výlučně jen ve státu daňové rezidence příjemce.²⁰⁰

²⁰⁰ Článek 21 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-49. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

6. MEZINÁRODNÍ DAŇOVÁ OPTIMALIZACE

Daňovou optimalizací rozumíme uspořádání podnikatelských i osobních záležitostí daňového subjektu takovým způsobem, aby byla jeho daňová povinnost minimalizována.

Daňová optimalizace může vycházet jen z vnitrostátního daňového práva a zůstat tak uzavřena jen v jednom daňovém systému, anebo může zahrnovat i daňové vztahy s mezinárodním prvkem. Právě v této podobě, tedy jako mezinárodní daňová optimalizace nabývá na komplexnosti a sofistikovanosti, jelikož mezinárodní daňové vztahy se neopírají jen o normy vytvořené jedním zákonodárcem, nespádají pod jednu daňovou jurisdikci, ale je pro ně určující spleť vnitrostátních i mezinárodních norem a dalších pravidel upravujících přeshraniční ekonomické aktivity.

Daňová optimalizace je z morálního i právního hlediska pojmem neutrálním, může zahrnovat různé techniky, metody a postupy, které jsou zcela v souladu s daňovými a jinými právními předpisy, a zůstávají tedy plně uvnitř hranic legality, anebo může tuto hranici, která ostatně nemusí být vždy zcela zřetelně rozlišitelná, překračovat. Vnitrostátní i mezinárodní daňová optimalizace bývá v obecném povědomí nezřídka spojována s daňovými úniky, a tedy nelegálními způsoby a metodami skrývání a nepřiznávání příjmů, nafukování nákladů, jakož i s šedou či černou ekonomikou. To, zda je možné daňovou optimalizaci považovat za ilegální způsob dosahování daňové úspory, je potřebné zkoumat individuálně. Daňovou optimalizaci tedy není možné *a priori* chápat jako ilegální způsob vyhýbání se daňové povinnosti, ale je potřebné zkoumat jednotlivé aspekty konání daňového subjektu směřující k daňové úspoře a soulad takového konání s příslušnými právními předpisy.

Daňová optimalizace, ať již vnitrostátní nebo mezinárodní, nemusí být v rozporu s právními normami, a proto ji nelze sankcionovat ani administrativním, ani trestněprávním postihem. Je-li v tomto smyslu legální, avšak nikoli žádoucí z hlediska státu jako příjemce daně, stát se jí snaží bránit vylepšováním daňových norem, ať již vnitrostátních (daňových zákonů) nebo mezinárodních (daňových smluv), případně uplatňováním obecných daňových a právních zásad (např. zásada přednosti obsahu před formou, zákaz zneužívání práv apod.). V případech takové daňové optimalizace hovoříme o vyhýbání se zdanění (anglicky *tax avoidance*). Naproti tomu tam, kde daňová optimalizace překračuje meze legality, a představuje tedy přímé nebo nepřímé porušení daňových předpisů, hovoříme o daňovém úniku (anglicky *tax evasion*), který s sebou obvykle přináší sankce ať již administrativního (např. penále) nebo trestního (sankce za trestný čin zkrácení daně) charakteru.

6.1. Význam a úloha daňové optimalizace

Pro obchodní korporace a jiné podnikatelské subjekty, stejně tak jako i pro ostatní poplatníky jsou daně nákladem jako jakýkoli jiný náklad. Pro zefektivnění svého podnikání se obchodní korporace snaží minimalizovat své náklady a to včetně daňových nákladů. Na mezinárodní daňovou optimalizaci můžeme nahlížet ve dvou rovinách, a to v užší a širší. V užší rovině se na mezinárodní daňovou optimalizaci díváme jako na institut, jehož cílem je legitimním způsobem dosáhnout maximální efektivity vynakládání kapitálu s ohledem na daňové zatížení. Poplatník v procesu strukturalizace svých ekonomických aktivit bere v úvahu i daně (zejména pak daně z příjmů) jako nákladovou položku a snaží se proto své ekonomické aktivity, pokud je to možné, strukturovat tak, aby byl i tento typ nákladů minimalizován.

V širší rovině mezinárodní daňová optimalizace zahrnuje rovněž využívání daňových rájů a offshore center pro celkové snížení daňových povinností. Pokud existují jurisdikce s velmi nízkým nebo žádným daňovým zatížením, nelze hovořit o daňové neutralitě v mezinárodním kontextu. Dokud takové daňové ráje budou dostupné, daňové subjekty budou vždy motivovány přizpůsobovat své ekonomické aktivity tak, aby benefity daňových rájů mohly využít.

Názory na daňové ráje jsou hluboce rozděleny do dvou táborů. Jejich podporovatelé vyzdvihují roli daňových rájů v mezinárodním obchodě, finančních a hospodářských vztazích. Jejich odpůrci poukazují na skutečnost, že daňové ráje povzbuzují nelegální globální daňové úniky a nedovolené finanční praktiky včetně praní špinavých peněz.

Argumenty ve prospěch daňových rájů lze zhruba shrnout takto:

- Daňové ráje minimalizují daňové povinnosti v konkurenčním světě. Redukují efektivní daňové zatížení kapitálu a příjmů u něj, čímž pozitivně motivují tvorbu úspor a investic.
- Daňové ráje zvyšují ekonomickou aktivitu v přilehlých jurisdikcích s vyšší úrovní zdanění, zvyšují jejich konkurenceschopnost a atraktivitu pro zahraniční investory.
- Daňové ráje umožňují legální vyhýbání se zdanění, nikoliv nezbytně nelegální daňové úniky.
- Daňové ráje působí směrem ke snižování vládních výdajů a ke zvyšování jejich efektivity. Vytvářejí daňovou konkurenci, a tím i tlak na snižování daňových sazeb. Daňová konkurence je přínosná pro daňové poplatníky a

škodlivá pouze pro státy s vysokou úrovní zdanění. Daňová konkurence je zdravý a ukázkový jev. Je to jediná rovina konkurence, které mezi sebou státy mají.

- Mnohé daňové ráje jsou zároveň specializovanými finančními centry a nabízejí zahraničním investorům více než jen nízké daně, tj. celou škálu služeb s přidanou hodnotou.²⁰¹

Naproti tomu argumenty proti daňovým rájům lze zrekapitulovat takto:

- Daňové ráje jsou často využívány k implementaci schémat sloužících k nezákonným daňovým únikům daňovými rezidenty jurisdikcí s vysokou úrovní zdanění. Tato schémata jsou podporována tamější vysokou úrovní mlčenlivosti. Nebezpečí daňových rájů spočívá méně v nízkých nebo nulových daňových sazbách a více v nedostatku transparentnosti a nefungující výměnou daňových informací.
- Podporou daňové konkurence daňové ráje podminovávají spravedlivou soutěž mezi státy a důvěru veřejnosti v národní daňové systémy. Způsobují posun z daňového zatížení kapitálu na daňové zatížení práce a na nepřímé daně. Prohlubují finanční nestabilitu států s vysokou úrovní zdanění a vysokými nároky na financování sociálních výdajů.
- Daňové ráje s obvykle nedostatečnou úrovní regulace, jednoduchostí vytváření obchodních korporací, bankovním tajemstvím a mlčenlivostí ohledně skutečných vlastníků tamějších společností jsou zneužitelné pro organizovaný zločin, praní špinavých peněz a financování terorismu.
- Chudší země nemohou daňově soutěžit s daňovými ráji v „závodu ke dnu“ (*race to the bottom*) při daňové konkurenci, což je každoročně stojí desítky miliard USD v ušlém daňovém inkasu vzhledem k vyhýbání se zdanění a mezistátní a mezijurisdikční daňové konkurenci.²⁰²

Základní otázkou mezinárodní daňové optimalizace není, zda je či není legitimním nástrojem ekonomicky činných subjektů směřujícím k daňovým úsporám, nýbrž kudy vést hranici mezi daňovou optimalizací legální a ilegální. Státy mohou působit směrem k menšímu

²⁰¹ ROHATGI, R. *Basic International Taxation, Volume Two: Practice of International Taxation*. Second Edition, BNA International, London, 2007, s. 300-301. ISBN 978-0-906524-11-4.

²⁰² Ibidem, s. 301.

využívání mezinárodní daňové optimalizace mimo jiné i tím, že budou klást při vytváření a úpravách svých daňových soustav i mezinárodních daňových vztahů (zakotvených zejména v daňových smlouvách) větší důraz na teoreticky uznávanou, ale v praxi málokdy naplňovanou zásadu daňové neutrality. Potřeba mezinárodní daňové optimalizace se rovněž zmenší, pokud se státy budou vyhýbat destabilizaci svých daňových systému příliš častými, uspěchanými a ne vždy do důsledků promyšlenými legislativními změnami svých daňových předpisů.²⁰³

6.2. Mezinárodní daňové struktury

Současný svět inovací nachází své uplatnění nejen v oblasti technologií, ale i v oblasti právního a ekonomického poradenství. Mezinárodní daňové struktury proto představují velmi komplikované propojení vlastnických a finančních vztahů v různých jurisdikcích sledující různé daňové a nedaňové cíle. Některé nejčastěji využívané mezinárodní daňové struktury lze stručně představit takto:

- **Struktury s využitím holdingové společnosti.** Holdingová společnost je vytvořena v rámci nadnárodní skupiny jako mezičlánek mezi mateřskou společností a provozními dceřinými společnostmi, které vykonávají vlastní ekonomické činnosti a dosahují z nich zisky. Tato holdingová společnost může mít čistě formální postavení, anebo může vykonávat i nějaké skutečné aktivní ekonomické činnosti (např. řídicí, poradenské, finanční, účetní apod. činnosti pro skupinu). Hlavním daňovým motivem existence holdingové společnosti v mezinárodní daňové struktuře je dosažení minimálního zdanění při přesouvání zisků z provozních dceřiných společností směrem k mateřské společnosti. Pro ten účel je důležité, aby holdingová společnost byla umístěna ve státu, který má především bohatou síť daňových smluv s jinými státy a jurisdikcemi. Nemusí to však být bezpodmínečná podmínka. Úlohou holdingové společnosti je snížit daňový základ dceřiných společností například poskytnutím různých služeb nebo licencí. Dceřiným společností se tak zvyšují daňové náklady, a zisk se tak přesouvá do holdingové

²⁰³ Pro takovouto zbrklou legislativní činnost, nejen v oblasti daňové, známou nejen v tuzemsku, se v odborných mezinárodně-daňových kruzích vžil pojem „legislativa horské dráhy“, či „houpačková legislativa“ (anglicky „roller-coaster laws“). Viz např. ANDERSON, M. *The roller-coaster income tax*. The Public Interest. Issue No. 50 - Winter 1978. National Affairs, Inc., Washington, D.C., 1978, s. 17 a násl. Dostupné také [online] na <http://www.nationalaffairs.com/doclib/20080528_197805002therollercoasterincometaxmartinanderson.pdf> [cit. 23. 6. 2014].

společnosti. Pokud je hlavním podnikatelským cílem skupiny v dané době investovat, je důležité, aby byla holdingová společnost umístěna v zemi, která umožní volné přijetí a uchování peněžních prostředků a jejich další použití k investicím minimálním nebo žádným zdaněním. Takto shromážděné peněžní prostředky se potom reinvestují do některých z dceřiných společností. Pokud je cílem skupiny v dané době vyplatit zisky skutečným majitelům, je důležité, aby holdingová společnost byla umístěna v zemi, která nesráží daň z dividend buď všem, anebo alespoň kvalifikovaným společníkům, případně aby tuto daňovou povinnost vylučovala nebo alespoň co nejvíce snížila příslušná daňová smlouva. Tento typ struktury s sebou přináší i množství nedaňových výhod jako například flexibilitu přesouvání vnitropodnikového kapitálu, zjednodušení korporačních procedur a rozhodování, lepší ochranu investic apod. Holdingové struktury ovšem mnohdy narážejí na celou řadu omezení, které se pro ně státy snaží zavést v souvislosti s bojem proti agresivní daňové optimalizaci a vyhýbání se zdanění.

- **Struktury s využitím financující společnosti.** Jde o specifickou formu předchozí struktury, kdy je ve vhodné jurisdikci vytvořena vhodná společnost, jejíž hlavní úlohou je financovat provozní dceřiné společnosti. Tato struktura se využívá např. při tzv. *back-to-back* financování (financování „zády k sobě“ neboli „zrcadlové“ financování), kdy mateřská či jiná spřízněná společnost, obvykle situovaná v zemi s nízkým daňovým zatížením, půjčí peníze financující společnosti, která je obratem za nějaký servisní poplatek či obhájitelnou úrokovou marži půjčuje dále dceřiné společnosti. Výsledkem je, že dceřiná společnost převádí zisk ze své činnosti prostřednictvím úroků z poskytnutého úvěru, a tak si snižuje svůj základ daně. Financující společnost si sníží základ daně placením úroků mateřské (nebo jiné spřízněné) společnosti, která v konečném důsledku přijaté úroky díky daňové legislativě země, ve které je daňovým rezidentem, zdaňuje jen minimálně nebo vůbec ne. Pro tento typ struktury musí být financující společnost situovaná v zemi, která má uzavřenou příznivou daňovou smlouvu se zemí, v které se mateřská společnost nachází, nebo například unilaterální předpisy země dovolují osvobození od srážkové daně při vyplácení úroků mateřské společnosti. Zároveň je zapotřebí, aby byla minimalizována i srážková daň z úroků

placených dceřinou společností financující společnosti, ať již na základě vnitrostátních předpisů (jako je např. národní implementace směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států) nebo na základě vhodné daňové smlouvy.

- **Struktury s využitím licenčních poplatků.** Tento typ struktury je velmi podobný struktuře s využitím financující společnosti. Spřízněná společnost, která je daňovým rezidentem státu s nízkým nebo žádným zdaněním zakoupí či jinak získá (např. kapitálovým vkladem) duševní vlastnictví, k němuž poskytne úplatnou licenci jiné spřízněné společnosti, která se nachází v zemi, která buď na základě příslušné daňové smlouvy, nebo na základě vnitrostátních předpisů nesráží daň při výplatách licenčních poplatků za poskytnutí licence. Tato licenciátní společnost následně poskytuje sublicenci provozní společnosti, která za sublicenci platí licenční poplatky snižující *de facto* její zisk a tedy i daňový základ. Na úrovni licenciátní společnosti se ponechá určitá marže, aby byl zachován tržní princip, a o něco nižší suma licenčních poplatků směřuje původní společnosti, která licenci poskytla a která se nachází v zemi s nízkým nebo žádným daňovým zatížením. Dochází tak k daňové úspoře v zemi provozní společnosti a jen k minimálnímu zdanění v ostatních dvou zúčastněných zemích.
- **Struktury s obchodním mezičlánkem při prodeji zboží.** Smyslem této struktury je stejně jako u jiných struktur snížení daňového základu v zemi s vyšším daňovým zatížením, ve které působí (a je případně rezidentem) provozní společnost dosahující zisk prodejem zboží. Toto zboží je nadále výlučně nebo převážně prodáváno spřízněné mezičlánekové společnosti za sníženou cenu. Mezičláneková spřízněná společnost, která je rezidentem v zemi s nižším nebo žádným daňovým zatížením, zboží následně prodává třetí, nespřízněným osobám za vyšší cenu. Za účelem redukce přepravních a transakčních nákladů zboží putuje obvykle přímo od provozní společnosti k třetí osobě bez toho, aby se fyzicky ocitlo v zemi, ve které je daňovým rezidentem mezičláneková společnost. Smyslem této struktury je to, že téměř celá obchodní marže z prodávaného zboží se přesune od provozní společnosti k mezičlánekové společnosti, kde bude podléhat jen nízké nebo žádné dani.

U této struktury je třeba věnovat pozornost nejen problematice převodních cen mezi provozní a mezičlánkovou společností, ale též udržení daňové rezidence mezičlánkové společnosti v zemi její inkorporace (snadno by se totiž mohlo stát, že by tato rezidence neobstála z důvodů efektivního místa vedení v jiné zemi, anebo z důvodů nedostatečné materiální substance v zemi inkorporace).

Mezinárodní daňové struktury se v posledních desetiletích velmi často využívají ve spojení s daňovými ráji. Za daňový ráj (jedná se o v češtině zavedený nikoli doslovný protějšek anglického výrazu „*tax haven*“ tedy doslova „daňový přístav“ či přeneseně „daňové útočiště“) je možno považovat teritorium či jurisdikci (mnohdy nejde ani o samostatný stát v právním a politickém slova smyslu), které jsou veřejností primárně spojovány s nízkým nebo žádným daňovým zatížením (rozuměno přímými daněmi typu daně z příjmů). Právně preciznější a univerzálně použitelná definice daňových rájů neexistuje, neboť na ní jednak nebylo dosaženo shody mezi zainteresovanými státy a daňovými institucemi, jednak, jak správně poukazuje třeba Výbor pro fiskální záležitosti OECD, daňový ráj je pojem relativní a „každá země může být považována do jisté míry za daňový ráj, neboť mnohé země s obecně vysokou úrovní zdanění poskytují příležitosti a stanoví pravidla pro přilákání ekonomických aktivit určitého typu do určitých svých lokalit“.²⁰⁴

Na druhé straně však tatáž OECD, která se intenzivně zapojuje do boje proti vyhýbání se zdanění, škodlivé daňové konkurenci, erozi základu daně z příjmů a přesouvání zisků do jurisdikcí s nízkým zdaněním, vypracovala pro své interní účely jakýsi přehled klíčových znaků, jimiž se daňové ráje vyznačují, a které mohou sloužit k jejich lepší identifikaci. Mezi takové znaky se řadí:

- žádné nebo jen minimální zdanění příjmů, a to buď všeobecně, nebo jen za zvláštních okolností,
- právní předpisy nebo administrativní praxe, které znemožňují efektivní výměnu informací o poplatnících využívajících danou jurisdikci s nízkým zdaněním,
- nedostatek transparency při uplatňování právních pravidel a správních procedur,

²⁰⁴ OECD. Committee on Fiscal Affairs. *Tax Havens Report*. OECD, Paris 1987, para. 27.1. Citováno podle: ROHATGI, R. *Basic International Taxation, Volume Two: Practice of International Taxation*. Second Edition, BNA International, London, 2007, s. 297-298. ISBN 978-0-906524-11-4.

- absence požadavku na podstatu u činnosti poplatníků, což nasvědčuje snaze o přilákání investic nebo transakcí čistě z daňových důvodů (postačí, pokud jsou v takové jurisdikci transakce jen zaúčtovány, aniž by tam musela být vyvíjena jakákoli aktivita či přidána hodnota).²⁰⁵

Podle jiného zdroje lze za hlavní znaky daňových rájů považovat následující:

- nižší nebo nulová úroveň zdanění alespoň některých druhů příjmů a majetku v porovnání se zemí rezidence investora,
- důraz na bankovní a obchodní tajemství,
- absence devizových omezení nebo duální devizový režim pro rezidenty a nerezidenty,
- offshorové bankovní služby,
- výtečná infrastruktura pro fyzickou přepravu (po moři, vzduchem) i telekomunikační služby,
- příležitost pro vícestranné daňové plánování,
- politická a ekonomická stabilita,
- příznivá dispozice vůči zahraničnímu kapitálu,
- dostupnost odborných poradců (advokátů, daňových poradců, účetních, auditorů),
- příznivé geografické umístění a klima.²⁰⁶

Vytváření mezinárodních daňových struktur, zejména v souvislosti s vytvářením holdingů v daňových rájích, může zároveň sloužit i k nedaňovým cílům, jako je zvýšení ochrany majetkových hodnot a investic, lepší utajení komerčních a finančních informací i informací o vlastnických strukturách a řízení skupiny. Některé daňové ráje proto zabezpečují nepřístupnost údajů o vlastnících společnosti nebo dokonce i o řídících orgánech společnosti. Je to velmi populární přidaná hodnota pro podnikatele snažících se skrýt svůj majetek ať již

²⁰⁵ OECD. *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*. Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris, 1998, s. 22-23, [online]. Dostupné na <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>, [cit. 26. 6. 2014].

²⁰⁶ GORDON, R. A. *Tax Havens and Their Use by United States Taxpayers - An Overview. A report to the Commissioner of Internal Revenue, the Assistant Attorney General (Tax Division) and the Assistant Secretary of the Treasury (Tax Policy)*. Department of the Treasury, Internal Revenue Service, Washington, D.C., 1981, s 14-20. Dostupné též [online] na <<https://archive.org/stream/taxhavenstheirus01gord#page/n0/mode/2up>> [cit. 29. 6. 2014].

z pohnutek legitimních či nikoli. V této souvislosti hrají v mezinárodním strukturování dislokace majetku a podnikatelských i finančních aktivit významnou roli vedle daňových rájů též tzv. offshorová finanční centra. Tato centra se z významné části překrývají s daňovými ráji. Mezi klíčové charakteristiky offshorových finančních center patří:

- umožňují snižování nákladů a zvyšování výnosů prostřednictvím centralizace některých služeb pro nadnárodní podniky a skupiny společností,
- zjednodušují a zefektivňují přesuny kapitálu i dalších zdrojů a usnadňují investice v globálním měřítku,
- umožňují plné utajení správy finančních záležitostí,
- posilují možnosti právní ochrany před neopodstatněnými nároky, např. cestou anglosaského právního konceptu trustů,
- nabízejí využití prostřednických společností jako mezičlánků k překonání obtěžujících regulačních pravidel jak v původní domovské zemi, tak i v cílové zemi obchodních a finančních transakcí,
- poskytují flexibilitu právního systému rychle reagujícího na specifické potřeby trhu a umožňují tak „právní arbitráž“ (tj. volbu co nejvýhodnějšího právního systému),
- poskytují daňově neutrální služby a asistenci při mezinárodním daňovém plánování.²⁰⁷

6.3. Optimalizace zdanění přeshraničních transakcí

Dnešní globalizovaný svět je prostorem, ve kterém se pro ekonomické aktivity stírají hranice mezi státy a kde přeshraniční transakce představují stále častější jev. I přes zjevný trend směrem ke stále větší harmonizaci právních řádů i daňových předpisů nepůsobí ani právní předpisy ani daně v mezinárodním měřítku neutrálně a ponechávají značný prostor k právní i daňové arbitráži. Daňové aspekty obchodních a finančních transakcí stále sehrávají důležitou a v některých případech i klíčovou úlohu při rozhodování poplatníků o strukturování přeshraničních transakcí.

²⁰⁷ ROHATGI, R. *Basic International Taxation, Volume Two: Practice of International Taxation*. Second Edition, BNA International, London, 2007, s. 303. ISBN 978-0-906524-11-4.

Jedna z forem mezinárodní ekonomické aktivity jsou přeshraniční investice. Různorodost forem takových investic je velmi bohatá, což s sebou přináší i různorodost daňových konsekvencí. Mezi základní charakteristické daňové aspekty, které investor posuzuje při rozhodování o investici a jejím umístění v konkrétní jurisdikci, jsou daňové úlevy, které cílová země může poskytnout. Daňové úlevy, které si investor eventuálně může dohodnout individuálně přímo se státem, jsou s to kompenzovat i komparativní nevýhodu spočívající v relativně vysokých daňových sazbách nebo ve vyšším obecném daňovém zatížení v dané jurisdikci. Kromě tohoto aspektu hraje pro investora významnou úlohu i faktor širší či užší sítě daňových smluv. Investor nepochybně investuje proto, aby dosáhl zisku. Tento zisk bude chtít v určitém okamžiku převést do jiné země, přičemž právě síť daňových smluv a jejich obsah hrají významnou úlohu v jeho rozhodování o umístění investice. V neposlední řadě zvyšuje či snižuje atraktivitu určité jurisdikce z hlediska zahraničního investora stav a úroveň daňového systému v cílové zemi, především v kontextu dlouhodobé stability či naopak častých změn daňových předpisů. Přílišná volatilita a turbulence legislativních změn zajisté nejsou pro žádného investora žádoucí.

6.3.1. Forma akvizice

Investor se při investování formou akvizice základny pro podnikání v cizí zemi může rozhodovat mezi třemi základními formami akvizice:

- koupě obchodního podílu (akcií),
- koupě podniku (závodu), nebo
- koupě individuálních věcí (movitého a nemovitého majetku).

Každá z těchto forem akvizice bývá standardně spojena s různými daňovými konsekvencemi. Pro investora bývají relevantní otázky kapitálových výnosů při koupi a prodeji obchodního podílu, transakční daně a poplatky, možnosti daňového odpisování zakoupených aktiv, otázky přenášení daňové ztráty a její využitelnosti při změně vlastnické struktury, aplikovatelnost daně z přidané hodnoty na plánovanou formu akvizice, srážková daň při vyplácení dividend, existence pravidel o ovládaných zahraničních společnostech a podobně.

Koupě obchodního podílu (v anglické terminologii „*share deal*“) může být pro kupujícího nevýhodná z toho důvodu, že nemůže uplatnit daňové výdaje na koupi obchodního podílu ihned, ale až při jeho eventuálním následném prodeji, neboť prodávající je standardně

zdaňován z kapitálového výnosu, přičemž jako daňově uznatelný náklad si může uplatnit nabývací cenu obchodního podílu.

Některé jurisdikce znají institut podniku (závodu). Prodej a koupě podniku (v anglické terminologii „*business on a going concern*“) bývají spojeny se specifickými daňovými konsekvencemi, především v Evropské unii, kde tuto oblast harmonizuje Směrnice o fúzích, která se snaží o dosažení daňové neutrality při některých transakcích s podnikem.

Prodej majetku v podobě věcí (v anglické terminologii „*asset deal*“) bývá mnohdy nevýhodný pro prodávajícího, který musí zaplatit za běžné zdaňovací období ze zisku dosaženého prodejem daň z příjmů, přičemž si může uplatnit jako nákladovou položku zbývajících neodepsanou daňovou hodnotu majetku. Výhodou této formy akvizice je však to, že s věcí na kupujícího nepřecházejí veřejnoprávní závazky, které s věcí souvisejí (například daňový nedoplatek).

6.3.2. Dceřiná společnost nebo organizační složka

Investor se v dalším kroku rozhoduje, zda bude v cizí jurisdikci investovat prostřednictvím založení dceřiné společnosti nebo si zřídí pouze organizační složku. Výhodou organizační složky je především to, že umožňuje snadnější a neformálnější repatriaci zisků, vyhýbá se ekonomickému dvojímu zdanění a poskytuje větší prostor pro optimalizaci daňového základu (při větší agresivitě této optimalizace lze hovořit až o manipulaci s daňovým základem). Kromě toho, lze ztráty (nezřídka dosahované v prvních letech podnikání organizační složky) poměrně jednoduše započítat vůči ziskům centrály v cizině, a tím tak pro ni snížit celkové daňové zatížení.

6.3.3. Forma kapitalizace

Finanční investice lze realizovat buď kapitalizací společnosti, tedy prostřednictvím zvyšování jejího vlastní jmění, nebo prostřednictvím dluhového financování, tedy standardně smluvním úvěrem nebo emisí dluhopisů. Obě tyto formy jsou spojené s rozdílnými daňovými konsekvencemi. Obvykle se investor snaží své aktivity financovat úvěrem (úvěr poskytnutý mateřskou společností její dceřiné společnosti, tedy tzv. „*shareholder loan*“), neboť úroky představují standardně pro dceřinou společnost jako dlužníka daňově uznatelný náklad a pro mateřskou společnost jako věřitele může být jejich zdanění při vhodném daňovém strukturování optimalizováno až k nule. Při tom je však nutno sledovat pravidla nízké kapitalizace. Pokud se investor rozhodne kapitalizovat společnost prostřednictvím zvyšování

jejího vlastního jmění, měl by zvážit daňovou nevýhodnost této alternativy (spočívající především v nemožnosti daňových odpisů) v porovnání s koupí podniku nebo majetku.

6.4. Optimalizace zdanění podílů na zisku

Při investování se přirozeně očekává, že v jistém momentě bude dosaženo zisku. Zisk, který dosáhne dceřiná společnost na území jedné země a který má být převeden na mateřskou společnost, je standardně zdaňován srážkovou daní v zemi zdroje příjmu. Avšak existují způsoby, jak se této srážkové dani vyhnout. V některých zemích se uplatňují pravidla osvobození na základě kvalifikované účasti na společnosti (tzv. *participation exemption*), která mají za následek, že země zdroje příjmu nezdaní srážkovou daní dividendy vyplácené mateřské společnosti - nerezidentovi. Vedle toho může napomoci i vhodná daňová smlouva a není-li taková daňová smlouva k dispozici, lze si vypomoci vřazením mezičlánu mezi mateřskou společností a vyplácející dceřinou společností v podobě holdingové společnosti umístěné ve vhodné daňové jurisdikci. V některých případech se aplikují pravidla ovládané zahraniční společnosti. V takovém případě, kdy je daňové zatížení v zemi dceřiné společnosti podstatně nižší než v zemi mateřské společnosti, může země mateřské společnosti zahrnout do jejího daňového základu, a tudíž i zdanit daní z příjmů v běžné sazbě, i příjmy, kterých dosahuje dceřiná společnost v zahraničí.

Vytvořený zisk může dceřiná společnost přesouvat směrem k mateřské společnosti i jinými, méně transparentními způsoby, pomocí plateb dceřiné společnosti mateřské společnosti z jiného právního titulu. Jde například o platby úrokové nebo platby za použití licence, platby za řídicí a jiné služby. U takového způsobu se snižuje základ daně vyplácející společnosti prostřednictvím plateb, které jsou v principu daňově uznatelné. Tyto platby mají ovšem *de facto* funkci převodu zisku. K tomu, aby realizace takovýchto plateb nebyla předmětem reklasifikace, dodanění nebo administrativních sankcí ze strany dotčených států, je primárně důležité, aby platby byly prováděny na základě *arm's length* principu, tedy za tržních podmínek v obvyklé výši. Kromě toho je třeba brát v úvahu i další, samostatná pravidla k omezení daňové optimalizace, jako jsou např. pravidla nízké kapitalizace.

6.5. Optimalizace zdanění u zahraničních fyzických osob

Mezinárodní daňové plánování se netýká jen korporací a daní právnických osob, ale pozornosti neunikají ani jednotlivci a daně fyzických osob. V globalizovaném světě dochází nejen k přeshraničním přesunům kapitálu, služeb a zboží, ale i pracovní síly. Častým jevem

v podmínkách rozvíjejících se trhů včetně trhů tzv. bývalého východního bloku je to, že zahraničním investorům, kteří se rozhodli na dané území rozšířit své ekonomické aktivity, pomáhají odborníci z jejich domovských zemí, případně z jiných rozvinutějších zemí disponující takovými znalostmi a zkušenostmi, které jsou u místní pracovní síly vzácné. Tito takzvaní expatrioti²⁰⁸ přicházejí na území dané země z ciziny, aby zde po kratší či delší, avšak v zásadě přechodnou dobu působili v zaměstnaneckých, manažerských a podobných pozicích. Jejich pobyt v hostitelském státě pak s sebou přináší řadu daňových otázek jako např.

- daňová rezidence expatriotů (zda a kdy se mění z domovského státu na hostitelský),
- zda a jak bude zdaňován příjem expatriota v jeho domovském státu, zůstane-li jeho rezidentem,
- zda a jak se uplatní tzv. výstupní daň (*exit tax*) v souvislosti s ukončením daňové rezidence expatriota v jeho původním domovském státu,
- jaké daňové důsledky jsou spojeny s pouze krátkodobým pobytem expatriota na území jiného státu,
- zda a jak ovlivní daňovou situaci expatriota skutečnost, že se zdržuje dlouhodobě v hostitelském státu, ale jezdí pravidelně do svého domovského státu za rodinou,
- stane-li se expatriot rezidentem hostitelského státu, jaké daňové úlevy (odečitatelné položky ze základu daně, slevy na dani) si bude moci uplatnit,
- jak je zdaňován příjem expatriota ze závislé činnosti (ve srovnání s případnými jinými příjmy),
- ve kterém státu bude expatriot tzv. pojistným rezidentem (tj. předpisy kterého státu o veřejném sociálním a zdravotním pojištění se na něj budou vztahovat),
- jaké administrativní povinnosti vůči daňovým úřadům toho kterého státu musí expatriot plnit v případě různých forem jeho přítomnosti (krátkodobá, dlouhodobá, trvalá) v daném státě.

²⁰⁸ Termín pocházející původně z latiny a označující osobu, která se nachází mimo svou vlast, tedy „*ex patria sua*“ přešel do daňové odborné terminologie v anglické podobě „*expatriate*“ či ve zkrácené žargonové formě jako „*expat*“.

Velmi důležitou úlohu při zdaňování expatriotů hrají daňové smlouvy. Expatrioti standardně vykonávají výdělečnou činnost v hostitelské zemi na základě pracovního poměru. Ten modelová smlouva OECD samostatně řeší v článku 15. Standardní pravidlo při zdaňování příjmů z pracovního poměru, resp. ze závislé činnosti přiznává zdaňovací práva státu rezidence poplatníka a vedle toho rovněž státu, na jehož území je závislá činnost vykonávána. Toto základní pravidlo však obsahuje výjimku, na jejímž základě příjmy ze závislé činnosti nepodléhají zdanění ve státu, kde je závislá činnost vykonávána, při současném (kumulativním) splnění tří podmínek, o nichž bylo již pojednáno výše v podkapitole 5.6.²⁰⁹ Ve svém souhrnu tyto podmínky znamenají, že se stát, v němž je práce vykonávána, vzdává práva zdaňovat příjem za takovou práci, z důvodů, že zaměstnavatel, pro kterého je práce vykonávána, nemá na území tohoto státu dlouhodobou podstatnou přítomnost a že ostatně i samotná závislá činnost zaměstnance na tomto území má přechodný a krátkodobý charakter.

Zdaňování expatriotů je výrazně ovlivňováno jejich daňovou rezidencí. Standardně se daňová rezidence fyzické osoby odvíjí od materiálních znaků, přičemž znaky formální jsou podružné. Pod formálními znaky můžeme rozumět například povolení k dlouhodobému či trvalému pobytu, státní občanství, pracovní povolení a podobně. Pod materiálními znaky rozumíme jakékoli znaky prokazující reálnou přítomnost fyzické osoby na daném území a její osobní sepětí s tímto územím. Za materiální znaky můžeme považovat existenci stálého bytu, faktické zdržování se na státním území po větší část roku, přítomnost rodiny, přátel, členství v různých klubech a podobně.

Pobývá-li expatriot na území hostitelského státu jen po krátkou dobu, obvykle to jeho daňovou rezidenci nemění. Co je to krátká doba a jak dlouhá přítomnost expatriota na území hostitelského státu již zakládá právo na zdanění příjmů takové osoby daným státem, se v různých zemích liší. Některé státy uplatňují právo na zdanění příjmů expatriota již po 30 dnech jeho přítomnosti na území tohoto státu. Jiné se přidrží globálně rozšířené časové hranice 183 dnů v roce, která vlastně představuje nadpoloviční část roku. Další státy uděluji pro změnu daňové zvýhodnění pro expatrioty, kteří na území hostitelského státu pracují třeba i dlouhodobě, avšak nikdy se nestávají plnými daňovými rezidenty s neomezenou daňovou povinností. Tento přístup ostatně zvolila i Česká republika v letech své ekonomické

²⁰⁹ Tedy zjednodušeně řečeno za podmínky, že 1) zaměstnanec-nerezident je přítomen ve státu místa výkonu práce po dobu, která nepřesáhne v úhrnu 183 dní v jakémkoli dvanáctiměsíčním období, 2) odměny za práci nejsou vypláceny zaměstnavatelem nebo jménem zaměstnavatele, který je rezidentem státu, kde je práce vykonávána, a 3) odměny nejdou k tíži stálé provozovny, kterou má zaměstnavatel ve státu, kde je práce vykonávána.

transformace, kdy se snažila přilákat zahraniční investory a zahraniční kvalifikovanou pracovní sílu poměrně velkorysým daňovým opatřením vylučujícím získání daňového rezidentství pro expatrioty bez ohledu na délku jejich pobytu na území České republiky.²¹⁰

6.6. Mezinárodní daňová konsolidace (zdanění skupiny)

Daňová konsolidace znamená sdružování daňových základů více právnických osob spadajících do stejné skupiny a následné společné zdanění uplatňované na tento sdružený daňový základ celé skupiny. O mezinárodní daňovou konsolidaci pak jde, když se do takto sdruženého daňového základu zahrnují základy právnických osob z různých zemí. Při konsolidaci daňového základu se obvykle odhlíží od hospodářských výsledků dosažených transakcemi uvnitř skupiny, což značně zjednodušuje problematiku převodních cen včetně uplatňování pravidla tržního odstupu (*arm's length pricing*).

Daňovou konsolidací se značně ulehčuje situace nejen dotčeným daňovým poplatníkům v rámci této skupiny, ale i daňovým orgánům. Umožňují se zápočty zisků a ztrát členských skupiny navzájem a klesají nároky na provádění daňových kontrol. Snižuje se též motivace k provádění agresivní daňové optimalizace uvnitř skupiny a ze strany daňové správy také úsilí na její odhalování a boj s ní.

Doposud jen málo zemí světa převzalo do své daňové legislativy institut zdanění konsolidovaného daňového základu skupiny²¹¹ a ještě méně jich je ochotno uplatnit na tento institut mezinárodní měřítko a zahrnout do skupiny s daňovou konsolidací i zahraniční členy této skupiny. Důvodem je samozřejmě ohrožení daňového inkasa daného státu např. z důvodu, že by proti ziskům domácích členů skupiny byly stavěny ztráty zahraničních členů. I státy, které daňovou konsolidaci umožňují, nastavují různá ochranná opatření, omezující její plné využití či zneužití.

²¹⁰ Viz ustanovení § 2 odst. 5 ZDP ve znění od 1. 6. 1993 do 31. 12. 2000, které (s některými obměnami klíčové formulace v průběhu tohoto období) v zásadě stanovilo, že fyzická osoba s bydlištěm v zahraničí, která byla zahraničním subjektem vyslána jako odborník (expert) se specifickými znalostmi k poskytnutí odborné pomoci osobám se sídlem nebo bydlištěm na území České republiky nebo stálé provozovně v České republice a která se zde zdržuje jen za účelem poskytnutí takové odborné pomoci, zůstává daňovým nerezidentem, tedy osobou mající daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, i v případě, že se na území České republiky obvykle zdržuje (a splnila by tak tedy test pobytu 183 dnů v roce vedoucí jinak k daňovému rezidentství).

²¹¹ Např. v různém rozsahu Francie, Německo, Itálie, Španělsko, Velká Británie a USA. Viz JONES DAY. Group Taxation. Jones Day, Cleveland, 2003, [online]. Dostupné na http://www.jonesday.com/files/Publication/6f660ab8-97d0-4230-9c5b-71822ff023d9/Presentation/PublicationAttachment/dcd768bf-489c-4b58-8dbd-b510aaba5b69/Group%20Taxation_1.pdf, [cit. 12. 6. 2014].

7. OPATŘENÍ K ZAMEZENÍ VYHÝBÁNÍ SE ZDANĚNÍ A DAŇOVÝCH ÚNIKŮ

V období posledního desetiletí je problematice zamezování daňovým únikům a jiným formám snižování daňových příjmů států věnována všeobecně větší pozornost, především v souvislosti se snahami států konsolidovat své veřejné finance v podmínkách dosud ne zcela odeznělé finanční krize konce nultých let 21. století. Především v Evropské unii je toto téma výsostně aktuální a zaměřilo se na boj proti daňovým únikům a využívání (či zneužívání) daňových rájů. V situaci, kdy státy Evropské unie bojují s vysokými veřejnými dluhy, je snahou členských států Evropské unie a stejně tak i snahou Evropské unie samotné vyvíjet aktivity směřující k potlačení odlivu zisků do zemí s nižším daňovým zatížením. Tyto snahy jsou však bržděny primárním právem Evropské unie, které neuděluje Evropské unii dostatečný mandát k boji proti daňovým únikům, k nimž dochází v jednotlivých členských státech. Navzdory tomu však Evropská unie hledá již delší dobu u všech členských států podporu ke společné koordinaci boje proti daňovým únikům a daňovým rájům. Důvody jsou zcela zřejmé. Podle daňového komisaře Evropské unie Algirdase Semety přicházejí vlády členských států Evropské unie zásluhou vyhýbání se zdanění a daňových úniků přibližně o 1,3 biliónu EUR ročně.²¹²

Tento problém se zdaleka netýká jen Evropské unie. Vždyť podle čísel US Government Accountability Office 83 ze 100 největších veřejně obchodovatelných amerických nadnárodních společností má alespoň jednu ze svých dceřiných společností situovanou v některém daňovém ráji.²¹³ Ve Spojeném království je podle nejnovějšího údaje ActionAid toto číslo ještě vyšší, 98 ze 100 největších společností obchodovaných na Londýnské burze využívá daňové ráje.²¹⁴

Při analýze opatření k zamezení daňovým únikům a jakýmkoli jiným formám vyhýbání se zdanění je v první řadě potřebné si vymezit terminologii související s pro stát nežádoucím jednáním daňových poplatníků. Totiž, ne každé jednání poplatníka, jehož cílem je snížení daňové povinnosti, je možné považovat za porušení daňových předpisů nesoucí s sebou následek sankce, ať již administrativní či trestněprávní. Z tohoto důvodu je potřebné

²¹² EUBUSINESS. *EU to clamp down to tax evasion*. EUBusiness Ltd., Richmond, 2012, [online]. Dostupné na: <<http://www.eubusiness.com/news-eu/economy-tax-law.181>>, [cit. 10. 5. 2013].

²¹³ U.S. GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE. *INTERNATIONAL TAXATION: Large U.S. Corporations and Federal Contractors with Subsidiaries in Jurisdictions Listed as Tax Havens or Financial Privacy Jurisdictions*. U.S. Government Accountability Office, Washington, D.C. 2008, [online]. Dostupné na: <<http://www.gao.gov/products/GAO-09-157>>, [cit. 10. 5. 2013].

²¹⁴ ACTIONAID. *Addicted to tax havens: The secret life of FTSE 100*. ActionAid, London, 2011, s. 1, [online]. Dostupné na: <http://www.actionaid.org.uk/doc_lib/addicted_to_tax_havens.pdf>, [cit. 10. 5. 2013].

si v první řadě vymezit příslušnou terminologii, která s cíleným snižováním daňové povinnosti poplatníkem souvisí.

7.1. Pojem a význam

Daňový únik (anglicky *tax evasion*) má jednoznačnou rovinu vědomého porušení právních předpisů vedoucího k získání neoprávněné daňové výhody. Daňový poplatník si je vědom své daňové povinnosti, ale úmyslně se jí vyhne.²¹⁵ Jako typické příklady jednání představujícího daňový únik lze uvést následující:

- nepřiznání zdanitelných příjmů,
- deklarování vyšších daňových výdajů,
- nepodání daňového přiznání,
- neprovedení daňové registrace,
- nárokování daňových výhod, na něž daňový subjekt nemá právo,
- úmyslné nezaplacení splatné daně,
- odchod ze země s úmyslným ponecháním nezaplacených daní, apod.²¹⁶

Na druhé straně daňové právo operuje s pojmem vyhýbání se zdanění (anglicky *tax avoidance*). Obsah tohoto pojmu je mnohem obtížněji uchopitelný než v případě daňového úniku. Na rozdíl od daňového úniku u vyhýbání se zdanění obvykle absentuje prvek porušení práva. Renomovaný Blackův právnický slovník definuje vyhýbání se zdanění jako „*minimalizaci něčí daňové povinnosti cestou využití příležitostí poskytovaných legálním (zákonným) daňovým plánováním. Vyhýbání se zdanění je v protikladu k daňovému úniku, který spočívá ve snížení daňové povinnosti cestou využití nelegálních (nezákonných) prostředků.*“²¹⁷ Jiné zdroje akcentují, že při vyhýbání se zdanění jsou využívána slabá místa a nejasnosti v daňovém právu. I když prostředky používané při vyhýbání se zdanění jsou legální, výsledek je považován za nepatřičný či zneužívající.²¹⁸ Soudní dvůr Evropských

²¹⁵ ROHATGI, R. *Basic International Taxation, Volume Two: Practice of International Taxation*. Second Edition, BNA International, London, 2007, s. 138. ISBN 978-0-906524-11-4.

²¹⁶ Ibidem a rovněž LYONS, S. M. (ed.). *International Tax Glossary*. Revised 3rd edition. The International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1996, s. 115. ISBN 90-70125-85-4.

²¹⁷ BLACK, H. C. et al. *BLACK'S LAW DICTIONARY. Definitions of the Terms and Phrases of American and English Jurisprudence, Ancient and Modern*. Sixth Edition. West Publishing Co. St. Paul, 1990, s. 1460. ISBN 0-314-77165-4.

²¹⁸ ROHATGI, R. *Basic International Taxation, Volume Two: Practice of International Taxation*. Second Edition, BNA International, London, 2007, s. 139. ISBN 978-0-906524-11-4.

společenství definoval vyhýbání se zdanění jako „*umělé uspořádání zaměřené na obejití daňového práva*“.²¹⁹ Přítomnost prvku alespoň formální legality ve vyhýbání se zdanění akcentují i další prameny, chápající vyhýbání se zdanění jako takové uspořádání záležitostí daňového poplatníka, jehož hlavním cílem či účelem, nebo jedním z hlavních cílů či účelů, je získání daňové výhody, přičemž je úmyslem poplatníka plně dodržovat právo ve všech ohledech.²²⁰

Hranice mezi legálností a nelegálností při snižování daňové povinnosti, a tedy i rozdíl mezi vyhýbáním se zdanění a daňovým únikem je poměrně nejasná a těžko identifikovatelná. I při zjevném dodržení litery zákona je možné porušit jeho účel („*duch zákona*“) a takové porušení se pak s využitím obecných právních principů, plně využitelných i v daňovém právu (např. zákaz zneužití práva), zpětně projektuje do nezákonného charakteru původně zákonného jednání. Aby se státy, orgány daňové správy a soudy nemusely při boji s vyhýbáním se zdanění opírat jen o příliš vágní obecné právní zásady, objevují se v moderních daňových normách stále častěji explicitnější a konkrétnější formulovaná pravidla a opatření proti vyhýbání se zdanění.

Taková opatření proti vyhýbání se zdanění jsou obsažena nejen ve vnitrostátním daňovém právu, ale i mezinárodních daňověprávních pramenech, zejména v mezinárodních smlouvách (především v daňových smlouvách ale nejen v nich). Mezinárodní smlouvy, jak známo, mají přednost před vnitrostátním právem. Z toho vyplývá nejasnost, zda opatření proti vyhýbání se zdanění obsažená ve vnitrostátním právu, lze aplikovat na právní vztahy regulované daňovou smlouvou, když tato smlouva sama žádná taková opatření neobsahuje a o jejich použití mlčí. Odtud vyvstává potřeba zahrnout specifická opatření k zamezení vyhýbání se zdanění přímo do daňových smluv.²²¹ Pokud by totiž daňové nebo soudní orgány určitého státu neumožnily poplatníkovi využít ustanovení daňové smlouvy s poukazem na vnitrostátní opatření proti vyhýbání se zdanění, aniž by k tomu byly oprávněny buď přímo daňovou smlouvou, nebo pravidlem mezinárodního práva veřejného, bylo by možno v tom spatřovat porušení mezinárodněprávních závazků ze strany státu, o jehož orgány se jedná. Je proto

²¹⁹ Rozsudek ESD C-324/00 *Lankhorst-Hohorst GmbH v Finanzamt Steinfurt*. [2002] ECR I-11779, bod 37 a rovněž rozsudek ESD C-264/96 *Imperial Chemical Industries plc (ICI) v Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*. [1998] ECR I-04695, bod 26.

²²⁰ SHAH, M. *Trends in the Application of Anti-Avoidance Concepts in Tax Treaties*. In: STEFANER, M., ZÜGER, M. (eds.). *Tax Treaty Policy and Development*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien, 2005, s. 153. ISBN 3-7073-0765-4.

²²¹ VOGEL, K. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD-, UN-, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital, with Particular Reference to German Treaty Practice*. 3rd edition. Kluwer Law International Ltd., London, 1997, s 55 a násl. ISBN 978-9-04110-8-920.

zapotřebí, a mnohdy se tak skutečně děje, aby daňové smlouvy buď přímo obsahovaly ustanovení o opatřeních proti vyhýbání se zdanění, nebo alespoň svými specifickými ustanoveními zmocňovaly smluvní státy k uplatnění vnitrostátních opatření proti vyhýbání se zdanění při aplikaci daňové smlouvy.²²²

Všeobecně lze opatření proti vyhýbání se zdanění rozdělit na několik druhů:

- všeobecná
 - komerční účel,
 - přednost obsahu před formou.
- speciální, například
 - anti-treaty shopping,
 - ovládané zahraniční společnosti,
 - nízká kapitalizace,
 - transferové ceny atd.

Podrobněji o těchto opatřeních pohovoříme v následujících podkapitolách.

7.2. Všeobecná opatření proti vyhýbání se zdanění

7.2.1. Komerční účel

Komerční účel transakce bývá zkoumán v tzv. motivačním testu. Daňové orgány zjišťují, zda předmětná transakce byla uskutečněna z komerčních důvodů, anebo zda byla jejím motivem snaha o snížení daňové povinnosti. Zkoumá se tedy legitimita úmyslu poplatníka. Tento přístup se uplatňuje např. také podle Směrnice o fúzích, která stanoví, že

„[č]lenský stát může odmítnout použít veškerá ustanovení článků 4 až 14 nebo jejich část nebo odeprít výhody z nich plynoucí, je-li zjevné, že některá z operací uvedených v článku 1 [...] má za svůj hlavní cíl nebo za jeden z hlavních cílů daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem; skutečnost, že tato operace není prováděna z platných hospodářských důvodů, jako je například restrukturalizace nebo racionalizace činnosti společností účastnících se této

²²² SHAH, M. *Trends in the Application of Anti-Avoidance Concepts in Tax Treaties*. In: STEFANER, M., ZÜGER, M. (eds.). *Tax Treaty Policy and Development*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien, 2005, s. 156. ISBN 3-7073-0765-4.

*operace, může vést k předpokladu, že hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů této operace je daňový únik či vyhnutí se daňovým povinností“.*²²³

Toto ustanovení bylo transponováno i do českého daňového práva, kde se objevuje v paragrafu 23d odst. 2 ZPS.²²⁴

Koncept komerčního účelu je přítomen jak v zemích anglosaského, tak i kontinentálního právního systému. Ve většině zemí neexistuje exaktní právní definice komerčního účelu, a proto se při aplikaci tohoto pojmu daňové orgány opírají o dostupnou judikaturu. Zejména soudy ve Spojeném království se snaží ve své judikatuře definovat komerční účel transakcí a při této činnosti naformulovaly některé obecněji platné závěry. Hlavním účelem transakce musí být skutečný komerční účel a nikoli získání daňové výhody. Komerční nebo obchodní účel nemusí být finanční; např. obrana před převzetím je rovněž oprávněným komerčním účelem. Vyplývá-li z transakce též nějaký daňový benefit, musí být poměřován s jinou hospodářskou výhodou, jež však nemusí být kvantifikovatelná.²²⁵

7.2.2. Forma a obsah v daňovém právu

Pro některé státy je maxima „obsah převažuje nad formou“ základním a často i jediným hlavním nástrojem zamezování vyhýbání se zdanění a daňovým únikům. Podstatou tohoto principu je určení, že obsah právního úkonu je určující a převažuje nad formou právního úkonu. Toto pravidlo, které ostatně není specifické jen pro daňové právo, vychází ze staré soukromoprávní nauky o simulovaných a disimulovaných právních jednáních, tuto nauku dále rozvíjí a konkretizuje ji.

²²³ Článek 15 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009, o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy

²²⁴ Toto ustanovení říká, že „[u]stanovení § 23a odst. 2 a 5 písm. b) a c), § 23b odst. 5 a § 23c odst. 8 písm. b) a c) nelze použít, pokud hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů převodu podniku nebo jeho samostatné části, výměny podílů, fúze společností nebo rozdělení společnosti je snížení nebo vyhnutí se daňové povinnosti, zejména je-li zjevné, že pro převod podniku nebo jeho samostatné části, výměnu podílů, fúzi společností nebo rozdělení společnosti neexistují řádné ekonomické důvody jako restrukturalizace nebo zvyšování efektivity činnosti společnosti, které se převodu podniku nebo jeho samostatné části, výměny podílů, fúze společností nebo rozdělení společnosti účastní.

²²⁵ ROHATGI, R. *Basic International Taxation, Volume Two: Practice of International Taxation*. Second Edition, BNA International, London, 2007, s. 145-146. ISBN 978-0-906524-11-4.

Příklad 19:

Dvě společnosti spolu uzavírají smlouvu o prodeji podniku (závodu), jehož jedinou složkou je nemovitá věc. Příjem z prodeje podniku je zdaňován jako příjem z kapitálových výnosů zvýhodněnou sazbou 15 %. Příjem z prodeje nemovitého majetku je zdaňován obecnou sazbou 20 %. Protože nemovitá věc sama o sobě nesplňuje definici podniku v souladu s vnitrostátními předpisy, správce daně reklasifikuje proběhlé právní jednání ze smlouvy o prodeji podniku na smlouvu o prodeji nemovitého majetku a prodávajícího dodání. Správce daně při tom využil principu „obsah převažuje nad formou“.

Míra aplikace zásady, že obsah převažuje nad formou, se v různých zemích různí v závislosti na jejich právním dědictví. Země kontinentálního právního systému sdílejí tradici formalističtějšího chápání právních jednání, od jejichž formy, zejména, je-li předepsána zákonem, není tak snadné abstrahovat. S takovým přístupem máme ostatně dlouholeté zkušenosti i v České republice, kde teprve s nástupem rekodifikace soukromého práva účinné od roku 2014²²⁶ ustupuje pozitivněprávní formalismus v posuzování právních jednání poněkud do pozadí. V daňověprávních vztazích však i tyto země zásadu o přednosti obsahu před formou vesměs znají a na základě explicitní úpravy v daňověprávních normách ji využívají. To lze demonstrovat opět v podmínkách České republiky existencí výslovné úpravy uvedené zásady jak v daňovém řádu, tak i v jeho předchůdci.²²⁷

Právní formu za obvyklých okolností respektují i soudní a jiné orgány v zemích anglosaského právního systému. Skutečný obsah v soukromoprávních vztazích převládá nad formou jen tehdy, když by respektování právní formy vedlo k absurdním výsledkům. Pouze v takových případech je k výkladu právních jednání povolání pravidlo účelu právního jednání, nazývané někdy „zlatým pravidlem“.²²⁸ V daňověprávních vztazích ovšem daňové orgány přistupují k reklasifikaci právního jednání podle jeho obsahu volněji a aktivněji, nežli soudy ve sporech soukromoprávních.

Rozdíl mezi zásadou „obsah převažuje nad formou“ a principem komerčního účelu spočívá v tom, že pokud u určité transakce absentuje nebo je potlačen její komerční účel, znamená to, že taková transakce je realizována především s cílem ušetřit na daních, kdežto při

²²⁶ Především zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

²²⁷ Viz § 8 odst. 3 DŘ a § 2 odst. 7 jemu předcházejícího zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

²²⁸ ROHATGI, R. *Basic International Taxation, Volume Two: Practice of International Taxation*. Second Edition, BNA International, London, 2007, s. 144. ISBN 978-0-906524-11-4.

aplikaci zásady „obsah převažuje nad formou“ zkoumané transakce mají svůj komerční účel, avšak forma realizace transakce nekoresponduje s jejím obsahem.

7.3. Speciální opatření proti vyhýbání se zdanění

7.3.1. „Anti-treaty shopping“

Většina daňových smluv je uzavřená mezi dvěma státy, což znamená, že jejich osobní působnost je limitována pouze na určitý okruh poplatníků. Postupovat podle příslušné daňové smlouvy může poplatník pouze v případě, že spadá pod její osobní působnost, která se pojí s daňovým rezidentstvím smluvního státu. Pokud tedy poplatník není daňovým rezidentem ani jednoho ze smluvních států, nemůže se dovolávat výhod, které daňová smlouva přináší, neboť stojí mimo její osobní působnost. Mimo osobní působnost daňové smlouvy může poplatník stát proto, že je rezidentem v jiném než smluvním státu, anebo proto, že je vzhledem ke svému specifickému osobnímu statusu z osobní působnosti daňové smlouvy vyloučen.²²⁹

Hlavním cílem daňových smluv je zabránit dvojímu zdanění. Pro tento účel daňové smlouvy obsahují ustanovení, které zvýhodňují některé daňové poplatníky například tím, že ukládají nižší daňové sazby při uplatňování srážkové daně ve státě zdroje příjmů. Vyplácí-li například daňový rezident Slovenské republiky licenční poplatky jejich příjemci do České republiky, v případě absence daňové smlouvy mezi Slovenskou republikou a Českou republikou by v souladu s vnitrostátními předpisy Slovenské republiky byla ve státě zdroje, tj. ve Slovenské republice uplatňována srážková daň ve výši 19 %. Daňová smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou však umožňuje srazit pouze 10% srážkovou daň. Tento benefit je ovšem aplikovatelný pouze na takové příjemce zmíněných licenčních poplatků, kteří jsou daňovými rezidenty České republiky. Pokud by tedy namísto rezidenta České republiky v daném případě vystupovala jako příjemce licenčních poplatků ze Slovenska osoba, která není rezidentem v České republice, například proto, že je rezidentem jiného státu, zejména státu, který nemá uzavřenu daňovou smlouvu se Slovenskem,

²²⁹ Daňové smlouvy standardně považují za rezidenta některého smluvního státu osobu, která je podle právních předpisů tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, trvalého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria. Viz např. Článek 4 odst. 1 modelové smlouvy OECD; OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-13. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014]. Stačí tedy, aby dotyčná osoba byla ve státě, kde jinak splňuje podmínky daňového rezidentství ze zdanění vyňata, jak tomu např. bývá u transparentních entit typu anglo-amerických *partnerships*, nebo české veřejné obchodní společnosti, a takovýto subjekt, byť jinak může mít plnou právní osobnost v soukromoprávních vztazích i veřejnoprávní subjektivitu ve vztazích daňověprávních, se již nemůže dovolávat výhod daňové smlouvy spjaté s rezidentstvím v daném smluvním státu.

nejenomže by se taková osoba nekvalifikovala pro sníženou (smluvní) sazbu srážkové daně na Slovensku, nýbrž by pravděpodobně ještě byla ve vztahu k obdržení příjmu z licenčních poplatků plně zdaněna ve státu své daňové rezidence. Došlo by tedy k plnému mezinárodnímu dvojímu zdanění.

Hrozí-li vznik dvojího zdanění, je přirozené, že příjemce zdaňovaného příjmu bude hledat možnosti, jak tomuto zvýšenému daňovému břemenu předejít. Jedním ze způsobů, které se ve výše nastíněné situaci nabízejí, je účelové a artificiální vytvoření situace, která vede k využití daňové smlouvy se třetí zemí, jež by se jinak v daném vztahu vůbec nepoužila. Motivace k využití takové daňové smlouvy nemusí souviset vždy jen se snahou odvrátit hrozící dvojí zdanění. Stejně tak může být poplatník motivován využít takovou daňovou smlouvu se třetí zemí v případě, kdy tato smlouva má z pohledu zmíněného poplatníka výhodnější obsah, tedy přináší mu větší daňové úlevy. Poplatník se proto v takové situaci může snažit vytvořit strukturu (např. s využitím jednoúčelových spřízněných společností, rozvětčováním původně jednoduchého právního vztahu mezi více účastníků, převodem aktiv generujících zdanitelný příjem apod.), která povede k aplikaci jiné než původně uvažované daňové smlouvy, to vše s jediným či hlavním cílem, kterým je snížení své celkové daňové povinnosti. Takovéto vybírání mezi daňovými smlouvami a volba té nejvýhodnější z nich, na níž je pak do značné míry uměle a účelově „naroubován“ dotýčný daňověprávní vztah, bývá označováno anglickým výrazem „*treaty shopping*“ (doslova „nakupování daňových smluv“).

Treaty shopping tedy představuje jednání osoby, která není daňovým rezidentem v žádné ze zemí, které mezi sebou uzavřely daňovou smlouvu, jež si dotýčná osoba arbitrárně zvolila, spočívající ve využití jiné osoby (často pro tento účel speciálně založené) považované za rezidenta v jedné z těchto smluvních zemí pro realizaci příjmu, na nějž mají být výhody garantované daňovou smlouvou uplatněny, namísto realizace takového příjmu prvně zmíněnou osobou, to vše s cílem využití zmíněné zvolené daňové smlouvy ke snížení daňové povinnosti.²³⁰ Jiná, stručnější definice říká, že při *treaty shoppingu* jde o konání, kdy si poplatník, který není oprávněn využít daňovou smlouvu, založí společnost v zemi, ve které daňovou smlouvu hodlá využít.²³¹

Jednu z často využívaných struktur mezinárodního daňového plánování s využitím *treaty shoppingu* představují tzv. *back-to-back loans* (zrcadlové úvěry). Tato technika se častokrát využívá v případech, jaký je popsán v následujícím příkladu.

²³⁰ Podobně též LYONS, S. M. (ed.). *International Tax Glossary*. Revised 3rd edition. The International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1996, s. 317. ISBN 90-70125-85-4.

²³¹ AMORETTI, O. *Treaty Shopping. Probleme und mögliche Lösungen*. GRIN Verlag GmbH, München, 2008, s. 7. ISBN 978-3-640-12704-7.

Příklad 20:

Investor, kterým je mezinárodní skupina, plánuje investovat prostřednictvím své financující společnosti v zemi C peněžní prostředky v zemi A, poskytnutím úvěru tamější projektové společnosti pro realizaci jejího podnikatelského projektu. Financující společnost poskytne úvěr ze země C přes zemi B do země A. Důvod, proč jsou do této struktury zahrnuty celkem tři země, je prostý. Je tomu tak proto, že mezi zeměmi C a A není uzavřena daňová smlouva a vyplácené úroky by musely být zdaněny plnou výší srážkové daně podle vnitrostátních předpisů země A. Předpokládejme, že země C je daňovým rájem, ve kterém se příjmy nezdaňují vůbec. Cílem investora je přesunout zisky v podobě úroků z úvěru ze země A, kde je vysoké zdanění, do země C, která takové zisky nezdaňuje vůbec. Může to udělat takovým způsobem, že si založí jednoúčelovou společnost (tzv. single purpose company, ve zkratce SPV) v zemi B, jejíž úlohou bude poskytnout úvěr do země A z prostředků, které získá z úvěru od financující společnosti sídlící v zemi C. Celá struktura potom bude vypadat následovně:

- *Mateřská společnost v zemi C poskytne úvěr společnosti SPV situované v zemi B.*
- *Společnost SPV poskytne úvěr projektové společnosti v zemi A. Úvěr je poskytnut za úvěrovou sazbu o něco vyšší, než je úrok, který platí společnost SPV mateřské společnosti (úroková marže neboli tzv. spread představuje komerční účel společnosti SPV).*
- *Společnost v zemi A vyplácí úroky společnosti SPV, které zdaňuje sníženou sazbou srážkové daně podle daňové smlouvy mezi zeměmi A a B.*
- *Společnost SPB si část úroků ponechá jako zisk a zbytek vyplácí mateřské společnosti do země C, přičemž úroky nezdaňuje v souladu s daňovou smlouvou mezi zeměmi B a C.*
- *V zemi C, která je daňovým rájem, se úroky nezdaňují vůbec.*

Výsledkem této struktury je celkové daňové zatížení, které se realizuje pouze v podobě srážkové daně v zemi A ve snížené sazbě. Investor se tak poměrně elegantně a legálně vyhnul vyššímu daňovému zatížení přesunutím zisků do země se žádným daňovým zatížením s využitím *treaty shoppingu*.

Je legitimní snahou států bojovat proti *treaty shoppingu* jako jednomu ze způsobů vyhýbání se zdanění. Tento boj se uskutečňuje nejen na vnitrostátní úrovni, ale především na úrovni mezinárodní, kdy daňové smlouvy jsou koncipovány tak, aby *treaty shoppingu* zabráňovaly, například institutem benefičiálního neboli skutečného vlastníka nebo materiálním pojetím rezidence poplatníka. Tyto dva základní nástroje na zamezení *treaty shoppingu* mohou být rozvedeny takto:

- daňová smlouva určuje, že plátce, který při vyplácení například úroků sráží daň sníženou sazbou daně podle příslušné daňové smlouvy, tak může činit pouze za předpokladu, že příjemcem těchto úroků je jejich benefičiální (skutečný) vlastník,
- daňová smlouva určuje, které typy poplatníků, kteří jsou příjemci příjmu představovaného např. úroky, jsou kvalifikováni k tomu, aby se vůči nim ve státu zdroje uplatnila snížená smluvní sazba daně.²³²

Příkladem pro uplatňování kritéria benefičiálního (skutečného) vlastníka je český překlad textu aktuální daňové smlouvy česko-dánské, podle které úroky mající zdroj v jednom smluvním státě a skutečně vlastněné rezidentem druhého smluvního státu podléhají zdanění jen v tomto druhém státě.²³³ OECD ve svém nedávném návrhu na změnu znění článků 10, 11 a 12 modelové smlouvy OECD vymezila skutečného vlastníka jako osobu, která má plné právo užívat a požívat příjmy z dividend, úroků a licenčních poplatků bez toho, aby byla jakkoli omezena smluvní nebo zákonnou povinností postoupit přijatou platbu jiné osobě.²³⁴

7.3.2. Ovládané zahraniční společnosti (CFC)

Velké nadnárodní skupiny využívají v dnešní globalizované ekonomice rozmístění svých organizačních článků a ekonomických aktivit v zemích a jurisdikcích nabízejících nejvýhodnější daňové i jiné podmínky. Při mezinárodně zaměřených aktivitách pak zisky z nich nemusejí být vlastně nikdy repatriovány do původní země vzniku takové skupiny, resp.

²³² MILLER, A., OATS, L. *Principles of International Taxation*. Tottel Publishing Ltd., Haywards Heath, 2006. s. 475 a násl. ISBN 978-1-84592-327-3.

²³³ Článek 11 odst. 1 Smlouvy Mezi Českou republikou a Dánským královstvím o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu, podepsané dne 25. srpna 2011 byly v Praze a publikované pod č. 14/2013 Sb. m. s.

²³⁴ Navrhované znění odstavce 10.2 komentáře k modelové smlouvě OECD. Viz ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Clarification of the Meaning Of "Beneficial Owner" in the OECD Model Tax Convention. Discussion Draft*. OECD, Paris, 2011, s. 6, [online]. Dostupné na: <<http://www.oecd.org/tax/treaties/47643872.pdf>>, [cit. 23. 4. 2014].

země, kde sídlí její ústředí, nýbrž mohou být dále reinvestovány či jinak použity v cizině, přičemž dochází k vyhýbání se zdanění ve zmíněné původní zemi, která obvykle nepatří ke státům s nízkým daňovým zatížením. Jelikož jsou těmito praktikami snižovány příjmy veřejných rozpočtů v původních zemích, brání se jim tyto země specifickými právními nástroji, mezi nimiž jedním z nejefektivnějších jsou tzv. CFC pravidla.

Zkratka CFC označuje ovládanou zahraniční společnost (z anglického *controlled foreign corporation*). Základním smyslem CFC pravidel je podrobit zdanění i ty příjmy, které jsou úmyslně drženy v zahraničí, aby nevstoupily do sféry daňové suverenity domovské země skupiny. Domovský stát ovládající společnosti tedy pomocí CFC pravidel vtahuje do daňového základu domácí ovládající společnosti i příjmy zahraničních ovládaných společností, přestože tyto příjmy by jinak zdanění v domovském státu nepodléhaly.

Všeobecně existují dva základní modely určení příjmů zahraniční ovládané společnosti, které spadají pod pravidla CFC, a tedy i pod zdanění v domovském státě ovládající společnosti.

- Model osobní, podle nějž se CFC pravidla týkají jen příjmu zahraničních ovládaných společností, které jsou založeny v jurisdikci s nízkým nebo žádným zdaněním. CFC pravidla hovoří o „porovnatelné daňové sazbě“ se státem ovládající společnosti. To znamená, že pokud na příjem ovládané společnosti není ve státu její rezidence uplatňováno zdanění alespoň v podobné míře, jako by tomu bylo ve státu ovládané společnosti, uplatní se CFC pravidla a příjem takové ovládané společnosti se zdaní ve státu ovládající společnosti spolu s ostatními jejími příjmy.
- Model věcný, na základě něhož se CFC pravidla, a tedy i zdanění v domovském státu ovládající společnosti, uplatňují jen na specifické druhy příjmů zahraniční ovládané společnosti, jako jsou zejména tzv. příjmy pasivní, tj. dividendy, úroky a licenční poplatky.

Pomocí CFC pravidel se vlastně pro účely zdanění simulují u ovládané společnosti zdanitelné příjmy od zahraničních ovládaných společností, kterých by bylo dosaženo, kdyby ovládající společnost připustila v zahraničních ovládaných společnostech rozdělování zisku v plné dostupné výši.

Ve státech, které uplatňují CFC pravidla, se podoba těchto pravidel a způsob jejich aplikace liší.²³⁵ Samotná definice ovládané společnosti se může lišit podle toho, zda se opírá o podíl na kapitálu, podíl na hlasovacích právech či jiné způsoby ovládání, zda bere za rozhodující hranici dosažení 50% nebo jiného podílu atd.

7.3.3. Nízká kapitalizace

Problematika nízké kapitalizace (v angličtině *thin capitalization*, někdy překládáno též jako nedostatečná kapitalizace) úzce souvisí s problematikou způsobů financování podnikání v obchodních korporacích. V principu známe dva základní druhy financování obchodní korporace, které lze následně dále dělit na další poddruhy. Orientační přehled těchto druhů a poddruhů financování je uveden níže.

Financování obchodní korporace

- kapitálové financování (tzv. *equity financing*, zvyšuje se vlastní jmění korporace)
 - do základního kapitálu (zvýšením základního kapitálu)
 - do jiných fondů korporace (např. prostřednictvím emisního ážia, příplatku apod.)
- dluhové financování (tzv. *debt financing*, zvyšují se cizí závazky korporace)
 - smluvní úvěr (smlouva o úvěru, smlouva o zápůjčce apod.)
 - emise dluhopisů
 - leasing.

Pravidla nízké kapitalizace se týkají vzájemného poměru obou výše uvedených druhů kapitalizace obchodní korporace. Daňové konsekvence kapitálového a dluhového financování se totiž různí, což motivuje společníky obchodní korporace využívat z obou druhů v maximální možné míře ten, který jim přináší daňové výhody. Na rozdíl od „normálního“ stavu věcí, kdy společník vyčleňuje ve prospěch jím vlastněné obchodní korporace peněžní prostředky ve výši dostatečné pro její zamýšlené podnikání a tyto prostředky vkládá do jejího

²³⁵ Mezi státy, kde se uplatňují CFC pravidla, patří například Austrálie, Kanada, Čína, Francie, Německo, Maďarsko, Itálie, Spojené království a Spojené státy. Mezi státy, které naopak neuplatňují CFC pravidla, patří Česká republika a dále například Kypr, Irsko, Lucembursko, Polsko, Rusko, Slovensko, Švýcarsko a další. Viz DELOITTE. *Guide to Controlled Foreign Company Regimes*. Deloitte Touche Tohmatsu Limited, London, 2014, [online]. Dostupné na <<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-guide-to-cfc-regimes-210214.pdf>>, [cit. 29. 6. 2014].

kapitálu, pod vlivem daňové motivace bude takový společník spíše peněžní prostředky obchodní korporaci půjčovat cestou dluhového financování (tzv. *shareholder loan* neboli akcionářská půjčka). Tím, že společník danou obchodní korporaci buď sám, nebo společně s dalšími společníky ovládá, může spolehlivě zajistit, že do dané obchodní korporace se mu podaří dodat takový „mix“ kapitálového a dluhového financování (tedy z hlediska obchodní korporace jejích vlastních a cizích zdrojů), který společníkovi nejlépe vyhovuje.

Využití dluhového financování na úkor kapitálového financování obchodní korporace bývá spojeno s následujícími daňovými i jinými výhodami:

- obchodní korporace, která je financovaná dluhem (tedy dlužník), platí financujícímu společníkovi (tedy věřiteli) úroky, které všeobecně lze uplatnit jako daňově uznatelný náklad,
- při kapitálovém financování je výnos vyplácen prostřednictvím podílů na zisku (dividend), které bývají mnohdy předmětem ekonomického dvojího zdanění (nejprve je jejich zdroj zdaněn jako zisk obchodní korporace a následně vyplácená dividenda podléhá zdanění u společníka),
- dluhové financování nebývá spojováno s uplatňováním specifických majetkových daní (jako je daň z kapitálu, z vkladů do kapitálu apod.) uplatňovaných v některých zemích,²³⁶
- kapitál, který je investován do obchodní korporace formou dluhu (tedy např. jistina úvěru), může být dříve, snadněji a bez negativních daňových konsekvencí vyplacen zpět investorovi-věřiteli (bez nutnosti provádět snižování základního kapitálu, likvidaci obchodní korporace apod.),
- dluhové financování bývá spojeno s větší flexibilitou, například při vyplácení úroků a předčasných splátek jistiny, na rozdíl od vyplácení dividend, kdy je v některých zemích třeba brát ohled na stav vlastního kapitálu, čistého obchodního jmění apod.; stejně tak není v některých zemích možné vyplácet podíly na zisku za období, které ještě není ukončené,
- vyšší flexibilita dluhového financování se promítá i do celkově nižší regulace úvěrů oproti dividendám; u dluhového financování lze např. dohodnout měnu, v níž je úvěr poskytnut a včetně úroků splácen, zatímco u dividendy je

²³⁶ Do nedávné doby např. v zemích Beneluxu.

v zásadě měna výplaty nebo alespoň měna, v níže je dividenda určena, mnohdy omezena na zákonnou měnu země vyplácející obchodní korporace,

- flexibilitu dluhovému financování dodává i skutečnost, že v mnoha jurisdikcích je možné přeměnit úvěr na majetkovou účast (tedy dluhové financování na kapitálové financování, tzv. *debt-equity swap*), zatímco v opačném směru to nebývá možné,
- na základě mnohých daňových smluv bývá srážková daň z úroků nižší než srážková daň z dividend.

Nízká kapitalizace přináší obvykle daňové úspory jen u přeshraničních transakcí, neboť v případě vnitrostátního vztahu dlužník-věřitel v zásadě platí, že oč se sníží daňový základ dlužníka (obchodní korporace zaúčtuje pasivní úroky na vrub daňově uznatelných nákladů), o to se zvýší daňový základ u věřitele (aktivní úroky zaúčtované ve prospěch zdanitelných výnosů). V případě přeshraniční transakce naopak tato rovnováha platit nemusí, neboť mnohé daňové smlouvy redukuje nebo zcela vylučují zdanění úroků ve státu zdroje a v řadě států a jurisdikcí se zase neuplatňuje zdanění takových úroků se zdrojem v cizině u jejich příjemce.

Prostřednictvím dluhového financování v rámci nízké kapitalizace lze v mezinárodní podnikatelské struktuře dosáhnout toho, že je zisk přesunut ze země s vyšším daňovým zatížením (země obchodní korporace-dlužníka) do země s nižším daňovým zatížením (země společníka-věřitele). Podobnou úlohu mohou sehrát také účelově zvýšené úrokové sazby z úvěrů poskytnutých spřízněnými osobami. Tento jev se nazývá skryté vyplácení zisků, neboť namísto zisku vykázaného a zdaněného dlužníkem a následně vyplaceného formou dividendy zdanitelné u věřitele, je takový zisk přeměněn do podoby úroků a vyplacen věřiteli nezdaněně. Daňové orgány mnoha států světa se takové praxi brání a podrobují úvěrové transakce, zejména pak ty s nerezidenty a se spřízněnými osobami analýze podmínek poskytnutého úvěru. Skryté vyplácení zisků se pak vyznačuje přítomností jednoho nebo více z následujících rysů:

- úvěr nemá pevně stanovená pravidla pro splácení,
- nárok na vyplacení úroku a jeho splatnost jsou závislé na hospodářských výsledcích dlužníka,
- úvěr je možné transformovat na podíl v obchodní korporaci,

- poměr dluhového financování ke kapitálovému financování je signifikantně vyšší, než je průměr u obdobných korporací na trhu,
- existuje disparita mezi poměrem dluhového financování ke kapitálovému financování a profilem společnosti,
- je nepravděpodobné, že by dlužník získal podobný nebo jakýkoli úvěr na trhu.²³⁷

Je přirozené, že země, kterým nízká kapitalizace odčerpává daňové příjmy, bojují proti této metodě vyhýbání se zdanění a zavádějí daňová pravidla o nízké kapitalizaci. Tato pravidla o nízké kapitalizaci mohou buď nadměrné dluhové financování zcela zakazovat, nebo mu odnímat daňovou atraktivitu tím, že část nebo všechny úroky vylučují z uznatelnosti jako náklad snižující základ daně u dlužníka. Existuje poměrně rozsáhlá škála variant, na které dlužníky a na které věřitele, jakož i na které úvěrové vztahy mezi nimi a v jakém rozsahu se pravidla o nízké kapitalizaci vztahují. S povzdechem nad nízkou stabilitou daňového prostředí v České republice lze konstatovat, že velké množství z možných variant jsme měli příležitost zažít za uplynulých 25 let i v České republice.

Níže uvedená tabulka představuje jen stručný přehled typologie věřitelů, na které se vztahovala pravidla nízké kapitalizace omezující daňovou uznatelnost úroků z některých úvěrových vztahů, jakož i limitní poměr jistiny dluhu a vlastního kapitálu dlužníka, nad který byla vyloučena daňová uznatelnost úroků.

Tabulka 2:

Vymezení věřitelů pro účely uplatnění pravidel nízké kapitalizace v České republice

Období	Věřitel	Poměr k VK ²³⁸
do 31. 12. 1992	žádný, pravidla se neuplatňovala	
1. 1. 1993 – 31. 5. 1993	všichni nerezidenti	4:1, 6:1 ²³⁹
1. 6. 1993 – 31. 12. 1994	shora spřízněné osoby, ²⁴⁰ všichni věřitelé	4:1, 6:1, 10:1 ²⁴¹
1. 1. 1995 – 15. 7. 1998	shora spřízněné osoby, nespříznění věřitelé-nerezidenti	4:1, 6:1, 10:1 ²⁴²

²³⁷ ROHATGI, R. *Basic International Taxation, Volume Two: Practice of International Taxation*. Second Edition, BNA International, London, 2007, s. 217. ISBN 978-0-906524-11-4.

²³⁸ Číslicemi vyjádřený poměr jistiny přijatého úvěru, půjčky apod. k vlastnímu kapitálu (dříve vlastnímu jmění) dlužníka.

²³⁹ Tento poměr se uplatňoval na dlužníky z řad bank a pojišťoven.

²⁴⁰ Za shora spřízněné osoby označujeme subjekty, které se účastní přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole či jmění dlužníka (tedy v zásadě mateřské, prarodičovské apod. společnosti, avšak nikoli společnosti dceřiné, sesterské apod.).

²⁴¹ Tento poměr se uplatňoval na dluhové financování od nespřízněných věřitelů.

²⁴² Tento poměr se uplatňoval na dluhové financování od nespřízněných věřitelů-nerezidentů.

16. 7. 1998 – 31. 12. 2003	shora spřízněné osoby	4:1, 6:1
1. 1. 2004 – 31. 12. 2007	všechny spojené osoby ²⁴³	4:1, 6:1
1. 1. 2008 – 31. 12. 2008	spojené osoby, všichni věřitelé	2:1, 3:1, ²⁴⁴ 6:1 ²⁴⁵
1. 1. 2009 – 31. 3. 2009	všechny spojené osoby	2:1, 3:1
1. 4. 2009 – dosud	všechny spojené osoby a zrcadloví věřitelé ²⁴⁶	4:1, 6:1 ²⁴⁷

Zdroj: historická znění ZDP a vlastní zpracování.

Jak bylo již zmíněno výše, překročení stanoveného poměru dluhu k vlastnímu kapitálu může mít na základě opatření proti nízké kapitalizaci za následek daňovou neuznatelnost úroků z nadměrné části dluhu pro dlužníka. Pravidla proti nízké kapitalizaci ovšem mohou dopadat i na věřitele, kterému v rozsahu převyšujícím stanovený ukazatel nadměrnosti reklasifikují úrokový příjem na jiný druh příjmu, jmenovitě na dividendu. Výsledkem tohoto postupu je, že ani věřitel nemůže u takového nadměrného úvěru využít výhod stanovených vnitrostátními daňovými předpisy nebo daňovou smlouvou pro úroky, nýbrž využije jen obvykle nižších či žádných výhod stanovených pro dividendové platby. V českém daňověprávním prostředí je takováto reklasifikace známa, ovšem její využití je omezeno jen na věřitele, kteří nejsou rezidenty členského státu Evropské unie, Norska, Islandu nebo Švýcarska,²⁴⁸ a na případy, kdy to neodporuje ustanovením daňových smluv, jež mohou mít vlastní definice úroků i dividend znemožňující takovou reklasifikaci.

7.3.4. Převodní ceny

Problematika převodních cen (*transfer pricing*) se týká cen používaných u plnění, která si navzájem dodávají spřízněné osoby. V mezinárodním měřítku jde po nízké kapitalizaci o druhý nejvýznamnější způsob jak dosáhnout přesunutí zisků ze země s vyšším daňovým zatížením do země s nižším daňovým zatížením.²⁴⁹ V transakcích se spřízněnými osobami jsou smluvní strany při stanovení smluvní ceny za poskytnuté plnění (dodané zboží, poskytnuté služby apod.) motivovány jinými než tržními principy. Zachování tržních principů

²⁴³ Za spojené osoby zákon označoval a dodnes označuje osoby spojené kapitálově, osobním vztahem i jinak; viz § 23 odst. 7 ZDP.

²⁴⁴ Tento poměr se uplatňoval na dlužníky z řad bank a pojišťoven.

²⁴⁵ Tento poměr se uplatňoval na dluhové financování od nespřízněných věřitelů.

²⁴⁶ Za zrcadlové věřitele (*back-to-back creditors*) se považují věřitelé, u nichž podmínkou poskytnutí půjčky dlužníkovi je poskytnutí přímo souvisejícího úvěru, půjčky nebo vkladu tomuto věřiteli osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi.

²⁴⁷ Tento poměr se uplatňoval na dlužníky z řad bank a pojišťoven.

²⁴⁸ Viz § 22 odst. 1 písm. g) bod 3. ZDP.

²⁴⁹ GRAVELLE, J. G. *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion*. National Tax Journal, Vol. LXII (2009), No. 4. National Tax Association, Washington, D.C., 2009, s. 733. ISSN 0028-0283. Dostupné také [online] na <[http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/175d710dffcf186a385256a31007cb40f/4707a3ca898d5bc98525769a006f8ec5/\\$FILE/Article%2007-Gravelle%28F%29.pdf](http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/175d710dffcf186a385256a31007cb40f/4707a3ca898d5bc98525769a006f8ec5/$FILE/Article%2007-Gravelle%28F%29.pdf)>, [cit. 24. 6. 2014].

znamená, že předmět transakce je oceněn v souladu s principem tržního odstupu (*arm's length principle*). V případě převodních cen však jde o transakci, jejímž cílem (jediným nebo jedním z hlavních) je daňová výhoda spočívající v přesunu zisků z jednoho subjektu na druhý, často z jedné daňové jurisdikce do druhé.

Příklad 21:

Společnost A je daňovým rezidentem České republiky. Společnost B, její sesterská společnost, je daňovým rezidentem Makedonie. Společnost A očekává, že za příslušné zdaňovací období vykáže zisk v přibližné výši 150 000 EUR, společnost B očekává za stejné období ztrátu v přibližně stejné výši. Daňové ztráty nejsou v Makedonii přenositelné do jiných zdaňovacích období.²⁵⁰ Aby společnost A neplatila daň z příjmů, bylo ve skupině, kam obě společnosti patří, rozhodnuto, že společnost B bude společnosti A fakturovat ještě v předemném zdaňovacím období marketingové, řídicí a poradenské služby v hodnotě 150 000 EUR. Motivem zúčastněných společností, proč se účastnit nastíněné transakce, je snaha o přesunutí zisku z České republiky, kde by byl zdaněn běžnou sazbou daně z příjmů právnických osob, do Makedonie, kde zdaněn nebude, neboť poslouží k vyrovnání daňové ztráty, jež by jinak bez využití propadla. Protože obě společnosti jsou součástí mezinárodní skupiny, zisk zůstává ve skupině, ale není zdaněn daní z příjmů právnických osob v žádné ze zúčastněných zemí.

Státy mají samozřejmě zájem na řádném daňovém inkasu a snaží se proto využívání transferových cen, jakožto jedné z forem vyhýbání se zdanění, zamezit. Přijímají proto taková opatření, která umožňují přezkoumávat ceny používané mezi spřízněnými osobami a podle potřeby tyto ceny pro daňové účely rektifikovat.

Problematika převodních cen se stala předmětem zájmu států již v době před druhou světovou válkou. Už v roce 1928 zplnomocnil americký kongres americkou daňovou správu (Internal Revenue Service) k tomu, aby upravila základ daně u spřízněných společností s poukazem na to, že zahraniční dceřiné společnosti bývají užívány k tomu, aby „podojily“ společnost mateřskou či jinak nepatřičně manipulovaly s jejími finančními výkazy.²⁵¹

²⁵⁰ Viz SCHELLEKENS, M. (ed.). *European Tax Handbook 2014*. 25th annual edition. IBFD, Amsterdam, 2014, s. 606. ISBN 978-90-8722-241-3.

²⁵¹ USA. 67th Congress, 1st Session, House Report No. 350, s. 14. Citováno podle: MILLER, A., OATS, L. *Principles of International Taxation*. Tottel Publishing Ltd., Haywards Heath, 2006, s. 209. ISBN 978-1-84592-327-3.

Ve Spojeném království byl přijat jakýsi předchůdce pravidel o převodních cenách dokonce již v dobách první světové války.²⁵²

Jak již bylo uvedeno, týkají se převodní ceny transakcí mezi spřízněnými osobami. To je vcelku logické, neboť přesunem zisku pomocí převodních cen na zcela cizí osobu by poplatník ani skupina, do níž náleží, nezískali žádnou ekonomickou výhodu a taková transakce by ztrácela smysl. Na druhé straně by bylo i prakticky neproveditelné, aby správci daně přezkoumávali a případně upravovali cenové vztahy vyskytující se mezi jakýmkoli (tedy i nespřízněnými) osobami, nehledě již na požadavky právní jistoty, která by takovým přístupem značně utrpěla. Klíčové je proto pro aplikaci opatření proti převodním cenám vymezení spřízněné osoby. Toto vymezení i s ním spojená terminologie se ovšem v jednotlivých státech a právních řádech liší.

V České republice je například v této souvislosti používán zákonný termín „spojená osoba“ a jeho vymezení podává § 23 odst. 7 ZDP, který mezi spojené osoby řadí, stručně zrekapitulováno,

- kapitálově spojené osoby, přičemž rozhodující hranicí je přímý nebo nepřímý podíl na kapitálu nebo hlasovacích právech v rozsahu 25 %,
- jinak spojené osoby, což zahrnuje
 - osoby, z nichž jedna se podílí na vedení nebo kontrole druhé,
 - osoby pod společnou kontrolou nebo vedením,
 - osoby ovládající, ovládané a pod společným ovládáním,
 - osoby blízké,²⁵³
 - osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

Zejména poslední kvalifikační kritérium jinak spojené osoby umožňuje správcům daně v České republice postihovat i poměrně sofistikovanější případy vyhýbání se zdanění či daňových úniků. V tomto případě se jedná o ústup od formálních znaků spřízněnosti, jako je např. kapitálové propojení nebo ovládání, směrem ke znakům materiálním, kdy za spřízněné

²⁵² MILLER, A., OATS, L. *Principles of International Taxation*. Tottel Publishing Ltd., Haywards Heath, 2006, s. 209. ISBN 978-1-84592-327-3.

²⁵³ Nyní podle § 22 zákona č. 89/2012, občanský zákoník; podle nové dikce zákona je více než v minulosti sporné, zda lze za osoby blízké pro účely aplikace ZDP považovat i právnické osoby.

(v dikci českého zákona spojené) osoby se považují ty, mezi nimiž došlo ke spříznění společným cílem dosažení nelegitimní daňové výhody.

V nedávném případě Nejvyšší správní soud České republiky potvrdil správnost tohoto přístupu, když vydal rozhodnutí, v němž potvrdil závěry správce daně, který kvalifikoval vztah dvou formálně nespojených osob jako vztah osob spojených, protože prokázal snahu o snížení daňové povinnosti těchto osob.²⁵⁴

Základním předpokladem pro soulad cen použitých mezi spřízněnými osobami s daňovým právem je to, aby tyto ceny neodporovaly principu tržního odstupu (odpovídající anglický termín „*arm's length*“ byl zaveden již Společností národů před druhou světovou válkou). Tento princip je přítomen nejen ve vnitrostátním daňovém právu, ale rovněž v daňových smlouvách po vzoru článku 9 modelové smlouvy OECD, dle něhož liší-li se podmínky vzájemných obchodních nebo finančních vztahů mezi spřízněnými podniky od podmínek, které by byly dohodnuty mezi nezávislými podniky, mohou být zisky, kterých by dosáhl jeden z nich, kdyby nebylo takových podmínek, ale vzhledem k nim jich nedosáhl, zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.²⁵⁵ Mezinárodní daňové právo tak poskytuje potřebný prostor pro aplikaci vnitrostátních pravidel o převodních cenách, bez nichž by taková aplikace v relacích pokrytých daňovou smlouvou byla obtížná, ne-li nemožná.

Významnou úlohu v otázkách daňové problematiky převodních cen sehraává OECD, která vypracovala několik autoritativních a všeobecně přijímaných doporučení na toto téma.²⁵⁶ Hlavním přínosem OECD bylo vytvoření několika metod pro určení ceny mezi spřízněnými osobami tak, aby byla v souladu s principem tržního odstupu. Jde o následující metody určení převodních cen:

- **Metoda srovnatelné nezávislé ceny.** Účelem této metody je najít srovnatelnou transakci, která je realizována mezi nezávislými osobami, a cena

²⁵⁴ Rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2013 čj. 5 Afs 34/2012 – 65.

²⁵⁵ Článek 9 odst. 1 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-26. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

²⁵⁶ Hlavním z nich je materiál „Zpráva Komise pro fiskální záležitosti Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj o převodních cenách a nadnárodních podnicích (1979)“ který byl publikován v roce 1995 a následně několikrát měněn a doplňován až do současné podoby z července 2010 nesoucí název „Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy 2010“. Viz *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010*, Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris, 2010. ISBN 978-9-26409-033-0. Dostupné též [online] na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page1>, [cit. 17. 6. 2014].

této transakce se porovná s cenou transakce mezi spřízněnými osobami. Je-li rozdíl dramaticky velký, je to signálem, že spřízněné osoby při stanovování ceny vycházely z jiných než tržních principů, a tedy že jejich snahou bylo dosáhnout určitého daňového zvýhodnění. Tato metoda je relativně přímá a dokáže velmi precizně a exaktně posoudit, zda cena mezi spřízněnými osobami je v souladu s principem tržního odstupu. Autonomie účastníků tržních vztahů (stálý střet nabídky a poptávky) vede k tomu, že se vytvoří nikoli jen jediná správná tržní cena, nýbrž jakési pásmo tržních cen, které je daňovými orgány států akceptováno.²⁵⁷ Tato metoda je proto preferována, avšak její nevýhodou je skutečnost, že není vždy možné najít na trhu srovnatelnou transakci.

- **Metoda ceny při opětovném prodeji.** Při této metodě se vychází z ceny, kterou jedna spřízněná osoba po nabytí zboží, služby či jiného předmětu prodeje od jiné spřízněné osoby dosahuje při dalším prodeji nezávislé osobě. Cena stanovená v transakci s nezávislou osobou potom určuje tržní cenu, která se má aplikovat i v transakci mezi spřízněnými osobami. Samozřejmě je třeba v této situaci zohlednit i marži, kterou spřízněná osoba při opětovném prodeji nezávislé osobě uplatňuje.
- **Metoda nákladů a přírážky.** Smyslem této metody je zkoumání nákladů, které má dodavatel na majetek převáděný nebo služby poskytované spřízněné osobě. Cena s tržním odstupem je pak dána součtem takových nákladů a přírážky zajišťující dosažení přiměřeného zisku dodavatelem při zohlednění vykonávaných ekonomických funkcí a podmínek trhu. Tato metoda je pravděpodobně nejužitečnější např. tam, kde jsou mezi spřízněnými osobami prodávány polotovary, nebo jedná-li se o poskytování služeb, zejména těch, které nejsou vázány na žádný hmotný nosič. (tzv. *invisibles* neboli neviditelná plnění). Základní nevýhodou této metody je riziko neobjektivnosti určení nákladů, respektive riziko, že se k určení výše nákladů použijí rozdílné metody, což může vést ke zkreslení situace.

²⁵⁷ BEISER R.: *Die Einmalerfassung und das arm's length-Prinzip im Gemeinschaftsrecht und die Folgen für Zinsschranken und Funktionsverlagerungen*. In: BRÄHLER, G., LÖSEL, CH. *Deutsches und internationales Steuerrecht. Gegenwart und Zukunft. Festschrift für Christiana Djanani*. Gabler/GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden, 2008, s. 13. ISBN 978-3-8349-1322-7.

- **Metoda čistého obchodního rozpětí.** Tato metoda porovnává čistou míru zisku daňového poplatníka v poměru ke vhodnému základu (náklady, tržby, velikost aktiv) v transakcích se spřízněnými osobami s čistou mírou zisku téhož poplatníka v transakcích s nespřízněnými osobami nebo jiných nezávislých poplatníků ve srovnatelných transakcích. Tato metoda není spolehlivá, pokud má zkoumaná strana transakce hodnotný a unikátní přínos a naopak může být dobře využitelná v situacích, kdy přínos této strany do transakce není unikátní, např. při využití nejedinečného nehmotného majetku, podnikatelských procesů nebo znalostí trhu a umožňuje dobrou srovnatelnost s nezávislými osobami využívajícími stejného nebo podobného nejedinečného majetku, procesů a znalostí.
- **Metoda rozdělení zisku.** Podstatou této metody je snaha o eliminaci podmínek nastavených v transakcích mezi spřízněnými osobami realokací neboli přerozdělením kombinovaného zisku (nebo ztráty) z transakce mezi všechny zúčastněné spřízněné osoby na ekonomicky platné bázi, kterou by bylo možno očekávat u transakce uzavřené na základě tržního odstupu. Výhodou této metody je, že je aplikovatelná na situace vysoce integrované činnosti, kde by jiné metody nebyly dobře použitelné. Nevýhodou je obtížnost získávání relevantních podkladů od všech, zejména zahraničních spřízněných osob účastnících se transakce, převedení těchto údajů na stejnou bázi a eliminace vstupů (výnosů a nákladů) dané transakce se netýkajících.²⁵⁸

Určení metody cenotvorby bývá standardně na daňovém subjektu. Vzniká tedy riziko, že příslušný správce daně nebude souhlasit s cenou, kterou si daňový subjekt, případně v součinnosti se spřízněnými osobami stanovil, a následně upraví základ daně a vyměří daňovému subjektu daňový nedoplatek, případně i s příslušnou sankcí. Za účelem ustavení právní jistoty je proto ve vyspělých zemích zaveden institut tzv. předběžné cenové dohody (anglicky *advance pricing agreement* neboli APA). Na základě takové dohody se daňový subjekt před aplikací příslušné metody k určení správné výše převodní ceny ujistí o souhlasu

²⁵⁸ Blíže k metodám určení převodních cen viz české překlady jednotlivých kapitol Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy a jejich aktualizací publikované pod č. 70/1997, Finanční zpravodaj č. 10, roč. 1997 (XXXI), Ministerstvo financí, Praha, 1997, s. 225 a násl. ISSN-0322-9653, č. 46/1999, Finanční zpravodaj č. 6, roč. 1999 (XXXIII), Ministerstvo financí, Praha, 1999, s. 161 a násl. ISSN-0322-9653, č. 4/2010, Finanční zpravodaj č. 7, roč. 2010 (XXXXIV), Ministerstvo financí, Praha, 2010, s. 242 a násl. ISSN-0322-9653, č. 5/2010, Finanční zpravodaj č. 7, roč. 2010 (XXXXIV), Ministerstvo financí, Praha, 2010, s. 299 a násl. ISSN-0322-9653.

správce daně se svým postupem a se stanovením ceny použitelné mezi spřízněnými osobami, proti které správce daně nebude nic namítat. V České republice byla tato možnost v podobě tzv. závazného posouzení ceny zavedena teprve relativně nedávno, od roku 2006, ustanovením § 38nc ZDP.²⁵⁹

7.3.5. Další nástroje

Mezinárodní i vnitrostátní daňové právo zná několik dalších specifických nástrojů pro zabraňování vyhýbání se zdanění a daňovým únikům. Tyto nástroje se vyvíjejí postupně spolu s inovativností daňových subjektů a jejich poradců, kteří hledají neustále sofistikovanější cesty ke snižování daňové povinnosti. V boji proti tomu jednotlivé státy často kooperují a prostřednictvím výměny daňově relevantních informací koordinovaně postupují proti agresivním daňovým praktikám.

Institut výměny informací je součástí modelové smlouvy OECD. Podle článku 26 modelové smlouvy OECD si příslušné orgány smluvních států budou vyměňovat takové informace, které jsou předpokládatelně relevantní pro provádění ustanovení této smlouvy nebo vnitrostátních právních předpisů, které se vztahují na daně všeho druhu a označení, jež jsou ukládány jménem smluvních států nebo jejich nižších správních útvarů nebo místních úřadů, pokud zdanění, které upravují, není v rozporu s touto smlouvou.²⁶⁰

Všeobecně můžeme vymezit dva základní důvody, pro které institut výměny informací je přínosem v boji proti vyhýbání se zdanění a daňovým únikům, ale i v širším měřítku přispívá ke správnějšímu uplatňování pravidel týkajících se mezinárodního i vnitrostátního zdanění:

- v první řadě je důležité sdílet faktické informace, které souvisí s aplikací příslušné daňové smlouvy,
- dále při stále větší internacionalizaci hospodářských vztahů mají státy vzrůstající zájem na vzájemném poskytování informací, na jejichž základě je

²⁵⁹ V souladu s tímto ustanovením, poplatník, který sjednává cenu v obchodním vztahu s osobou, která je vůči němu považována za spojenou osobu, může požádat místně příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda způsob, jakým byla cena vytvořena, odpovídá způsobu, kterým by byla vytvořena cena sjednaná mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

²⁶⁰ Článek 26 odst. 1 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-62. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

možno lépe uplatňovat pravidla vnitrostátního daňového práva, i když se takové informace netýkají žádného konkrétního článku daňové smlouvy.²⁶¹

Vedle výměny informací na základě daňových smluv probíhá mezistátní poskytování informací využitelných pro boj s daňovými úniky a vyhýbání se zdanění též na základě speciálních mezinárodních smluv o výměně daňových informací, vnitrostátního daňového práva i třeba práva evropského. Blíže o tom bylo pojednáno v podkapitole 3.5. výše.

Jedním ze způsobů jak předejít ekonomickému dvojímu zdanění je podnikání prostřednictvím organizační složky, resp. z daňového hlediska stále provozovny. Většina států světa zdaňuje organizační složky pouze na úrovni příjmů jim přiřaditelných a nezdaňují čistý zisk převáděný do centrály zřizovatele v zahraničí. Jiné státy to ovšem nepovažují za spravedlivé, neboť se cítí takovouto formou podnikání v organizační složce zkráceny na svých daňových příjmech. V právně-organizační formě organizační složky vidí snahu vyhnout se zdanění a uplatňují proto některé z následujících opatření, aby vyrovnali ztrátu daňového inkasa:

- aplikace vyšší daně z příjmů právnických osob na zisky organizačních složek zahraničních osob,
- zdaňování samostatně vypláceného zisku z organizační složky,
- zdaňování organizační složky při distribuci dividend jejím zřizovatelem ze zisků, kterých dosáhla organizační složka.²⁶²

V České republice se ovšem žádné z výše uvedených opatření vůči organizačním složkám neuplatňuje. Odporuje tomu ostatně i standardní text modelové smlouvy OECD, která v článku 24 zabývajícím se zákazem diskriminace stanoví, že zdanění stále provozovny ve státu, v němž je umístěna, nesmí být méně příznivé, než je zdanění podniků tohoto státu, které vykonávají tytéž činnosti.²⁶³

²⁶¹ Odstavec 1 komentáře k článku 26 modelové smlouvě OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. C(26)-1. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

²⁶² ROHATGI, R. *Basic International Taxation, Volume Two: Practice of International Taxation*. Second Edition, BNA International, London, 2007, s. 286. ISBN 978-0-906524-11-4.

²⁶³ Článek 24 odst. 3 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-55. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

Daňové smlouvy obsahují i další nástroje na zamezení vyhýbání se zdanění. Jako příklad lze uvést zdaňování umělců a sportovců. Článek 17 odst. 2 modelové smlouvy OECD zabraňuje využití daňové výhody, která by mohla plynout z vložení jiné osoby mezi umělce nebo sportovce na jedné straně a organizátora jeho představení (klub, divadlo, sportovní pořadatel apod.) na straně druhé. Pravidlo tohoto článku totiž hovoří o tom, že příjmy za osobní výkony umělců a sportovců jsou vždy zdaňovány ve státě, v němž je činnost umělce nebo sportovce vykonávána, bez ohledu na to, že případný příjem za tuto činnost plyne jiné osobě do zahraničí.²⁶⁴ Tím je znemožněno daňové využití pravidel o minimální délce pobytu vedoucí ke zdanitelnosti stále provozovny nebo fyzické osoby na území státu, kde je taková fyzická osoba přítomna jen po velmi krátkou dobu. I když by u jiné činnosti spojené s krátkodobým pobytem počítaným řádově jen ve dnech (jak je obvyklé v případě sportovního zápasu, turnaje, koncertního vystoupení, turné apod.) právo ke zdanění státu zdroje nevzniklo, u činnosti umělců a sportovců tomu bude naopak.

Jak bylo uvedeno již výše v podkapitolách 1.5. a 1.6., opírá se určení daňového rezidenství, a tedy i neomezeného zdanění osob o kritéria spíše materiální nežli formální. I v tom lze spatřovat nástroj na zamezení vyhýbání se zdanění, neboť změna daňového domicilu bývá někdy motivována snahou o daňovou úsporu přesunem ze země s vyšším daňovým zatížením do země s nižším daňovým zatížením.²⁶⁵ Pokud by k takové změně postačoval jen formální úkon, např. přihlášení k trvalému pobytu nebo uzavření nájemní smlouvy na byt, bylo by vyhýbání se zdanění zdánlivým přesunem do daňových rájů a jiných jurisdikcí s relativně nízkým daňovým zatížením mnohem masovějším jevem, než tomu je ve skutečnosti.

Součástí snah některých států zabránit vyhýbání se zdanění cestou změny daňového domicilu mimo tento stát může být i zvláštní daň, která je s takovou změnou spojena. Jedná se o tzv. výstupní daň (anglicky „*exit tax*“), která postihuje nerealizované kapitálové výnosy a jiné zisky z fiktivního prodeje majetku, který poplatník vlastní k okamžiku ukončení daňového domicilu v daném státu. Simuluje se tu vlastně jakýsi příjem, který by byl v takovém státu zdaněn, pokud by poplatník zůstal jeho rezidentem. Výstupní daň je vlastně jakousi poslední daňovou povinností, kterou ukládá bez omezení stát rezidence daňového

²⁶⁴ Článek 17 odst. 2 modelové smlouvy OECD. Viz OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010, s. M-42. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

²⁶⁵ Nedávno popularizované příklady jednoho francouzského herce nebo jednoho českého „politického podnikatele“ jsou toho ilustrativním příkladem.

poplatníka před jeho odchodem do daňové rezidence v jiném státu.²⁶⁶ V České republice, na rozdíl od některých jiných evropských zemí, taková daň v současné době neexistuje.

²⁶⁶ NESTMAN, M. *Change of Residence by Natural Persons in the Light of the EC Freedoms*. In: AIGNER, H.-J., LOUKOTA, W. (eds.). *Source Versus Residence in International Tax Law*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien, 2005, s 551. ISBN 3-7073-0764-6.

ZÁVĚR

Mezinárodní zdanění ovlivňuje v současné době nejen ojedinělé přeshraniční transakce vybraných subjektů, ale skutečně každodenní daňové vztahy velkého množství daňových subjektů, osob právnických i fyzických. Principy a zákonitosti mezinárodního zdanění pronikají stále ve větší míře i do roviny vnitrostátní a ovlivňují tvorbu daňových zákonů i každodenní aplikační praxi správců daně. Úvahy o mezinárodním zdanění jsou přítomny v daňovém plánování a snaze o daňovou optimalizaci mnohých poplatníků. Roztácejí tak stále rychlejší souboj „meče a štítu“, kdy daňové subjekty a jejich daňoví poradci vyvíjejí a uplatňují stále důmyslnější, složitější a sofistikovanější způsoby, jak se vyhýbat zdanění, a na to reagují správcové daně a zákonodárné orgány států novými způsoby a nástroji na boj s daňovými úniky a vyhýbání se zdanění. Odpovědi daňových subjektů jsou pak další a dokonalejší nápady na získání daňových výhod a reakcí na to opět nové legislativní a aplikační přístupy států, to celé ve stále se zrychlujícím koloběhu *ad nauseam usque*.

Mezinárodní aspekty zdanění se do daňových vztahů v České republice promítají tehdy, je-li v daňovém vztahu přítomen určitý zahraniční prvek. Vyjdeme-li ze základních prvků právního vztahu (subjekt, objekt, obsah), pak se tento zahraniční prvek může projevovat na úrovni subjektu daňověprávního vztahu (poplatník – nerezident, stálá provozovna apod.) nebo na úrovni objektu (příjem se zdrojem v zahraničí), případně též na úrovni obsahu (daňová povinnost uložená cizím státem a nutnost ji v tuzemsku reflektovat pro účely zamezení dvojího zdanění např. metodou zápočtu). Zahraniční prvek v daňovém vztahu obvykle signalizuje nebezpečí vzniku mezinárodního dvojího zdanění, zapříčiněného paralelním a principiálně z vnějšku neomezeným výkonem daňové suverenity různých států. Právě střet daňových suverenit jednotlivých států a z něj vyplývající mezinárodní dvojí zdanění, které je obecně považováno z řady zejména ekonomických důvodů za nežádoucí, ale v některých případech i mezinárodní dvojí nezdanění, které ohrožuje příjmovou stránku veřejných rozpočtů a je popřením zásady daňové spravedlnosti, vede k potřebě se mezinárodnímu zdanění důkladně věnovat v řadě ustanovení jak vnitrostátního, tak i mezinárodního práva a k rozvoji této specifické oblasti daňového práva.

Střet daňových suverenit různých států může probíhat v rovině konfliktu jejich osobních daňových jurisdikcí, tedy ohledně toho, koho považují za svého daňového rezidenta podrobeného neomezenému zdanění, dále v rovině konfliktu osobní a věcné daňové jurisdikce, tedy ve vztahu k situaci, kdy příjem poplatníka, který je rezidentem v jednom

státu, má svůj zdroj v druhém státu, a konečně v rovině konfliktu věcných daňových jurisdikcí, tedy v situaci, kdy jeden příjem má svůj zdroj na území každého z obou dotčených států. První dva typy konfliktů jsou dobře řešitelné prostřednictvím pravidel na zamezení dvojímu zdanění obsažených jak ve vnitrostátních daňových předpisech, tak zejména v mezinárodních daňových smlouvách. Naposledy zmíněný typ konfliktu již tak dobré řešení nemá a obvykle se u něj daří dvojí (či vlastně trojí, počítáme-li ještě stát rezidence poplatníka) zdanění jen poněkud zmírnit, nikoli však odstranit.

Česká republika převzala po vzoru mnoha jiných států světa standardní model řešení situací vyplývajících z konfliktu daňové jurisdikce cizího státu s daňovou jurisdikcí České republiky. Spoléhá se přitom především na poměrně hustou síť bilaterálních daňových smluv a jen v okrajové míře pak na jednostranná opatření ve vnitrostátním právu. Při přípravě textů těchto bilaterálních daňových smluv Česká republika v zásadě vychází z modelové smlouvy OECD, v mnohých ohledech si ji však upravuje. Často rovněž z důvodů negociačních akceptuje odchylku navrhovanou protistranou, tedy druhým smluvním státem. Na základě bilaterálních daňových smluv je pak řešen konflikt osobních daňových jurisdikcí (tedy duální daňová rezidence poplatníka) standardním uplatňováním pomocných kritérií vedoucích k vyloučení druhého daňového rezidentství. U konfliktu osobní a věcné daňové jurisdikce je již řešení složitější a spočívá nejprve ve smluvním uplatnění jakýchsi hraničních určovatелů, na základě kterých jsou příjmy rozčleněny do řady druhů, u nichž jsou pak přiřazena zdaňovací práva jednomu nebo druhému smluvnímu státu anebo zůstávají oběma. V případech, kdy přiřazení zdaňovacích práv nevedlo k odstranění konfliktu jurisdikcí, tedy k eliminaci dvojího zdanění, nastupují smluvně určené metody k zamezení dvojího zdanění. U těchto metod je v České republice (ale i v jiných zemích) patrný zřetelný historický vývoj, posun od metody vynětí k metodě zápočtu a v rámci metody zápočtu pak od zápočtu plného k zápočtu prostému, který v současnosti představuje dominantně používanou a daňovými smlouvami předepsanou metodu k zamezení dvojího zdanění.

Tvárnost daňové soustavy v České republice prošla za posledních 25 let výraznými změnami. Do daňových předpisů i aplikační praxe správců daně se postupně dostaly a stále dostávají nové daňověprávní instituty, které mají svůj původ právě v oblasti mezinárodního zdanění. Českému daňovému právu dříve neznámé instituty, jako jsou např. servisní stálá provozovna, reklasifikace úroků na dividendu, místo vedení jako rozhodující ukazatel daňové rezidence právnických osob, závazná posouzení apod. pronikají do tuzemských daňových předpisů a stávají se jejich organickými prvky. Totéž platí pro daňové instituty zaváděné u nás v důsledku transpozice evropského práva (zde se jedná např. o osvobození dividend,

úroků a licenčních poplatků od daně mezi některými spřízněnými osobami, striktní daňová neutralita fúzí a jiných typů přeměn obchodních korporací, zavedení institutu platebního zprostředkovatele apod.) nebo reflexe judikatury ESD a SDEU v daňových věcech (např. přiznání nároku na slevu na dani i některým nerezidentům – fyzickým osobám, které jsou rezidenty jiného členského státu Evropské unie).

Při analýze a vyhodnocování mezinárodních aspektů zdanění v České republice, tedy při naplňování cíle této práce byly identifikovány některé případy, kdy se přístup České republiky k řešení daňových situací se zahraničním prvkem liší od řešení, s nimiž se lze setkat v mnoha hospodářsky rozvinutých státech světa.

Jedná se například o institut tzv. servisní neboli „službové“ stálé provozovny, který orgány České republiky s oblibou aplikují v těch relacích, kde o tom daňová smlouva nehovoří a kde je poněkud sporné, zda to daňová smlouva vůbec umožňuje. Samotný koncept servisní stálé provozovny je poněkud diskutabilní, neboť se jedná o jakousi „fikci na druhou“. Připustíme-li, že institut stálé provozovny zavádí určitou fikci, neboť pokládá něco (rozuměno jakousi aktivitu nebo organizační útvar), co není samostatnou právníckou osobou a podnikatelem, pro účely daňové za kvazi-samostatnou právníckou osobu dosahující v tuzemsku zdanitelných příjmů z podnikání, pak servisní stálá provozovna stojí na další fikci, že totiž samotné poskytování služeb, tedy výkon činnosti třeba jen jediného jednotlivce bez jakéhokoli hmotného zázemí (kanceláře, dílny, prodejny, apod., tedy bez materiálního substrátu tvořícího provozovnu) je ke vzniku stálé provozovny dostačující. Samotné uplatňování principu servisní stálé provozovny pak mnohdy může narážet na další, relativně specifický český institut daňového práva, a totiž na tzv. mezinárodní pronájem pracovní síly,²⁶⁷ který sleduje stejný cíl jako servisní stálá provozovna, tj. zdanění v České republice příjmů souvisejících s výkonem pracovní činnosti zaměstnanců zahraničních zaměstnavatelů. Kombinace těchto dvou institutů může tvořit třetí plochy, které spíše než k odstranění mezinárodního dvojího zdanění přispívají k jeho uplatnění.

Další oblastí, kde česká právní úprava poněkud zaostává za zahraniční, je institut závazného posouzení. Když byl tento institut do českého daňového práva v letech 2006 až 2008 zaveden, bylo v tom možno jednoznačně spatřovat pokrok a posun správným směrem. Další vývoj tohoto institutu však nenásledoval. Na rozdíl od mnohých států světa, kde lze tamější protějšek závazného posouzení získat k předem neuzavřenému okruhu nejasných daňových otázek, což nepochybně zvyšuje právní jistotu daňových subjektů i správce daně a

²⁶⁷ Podle ustanovení § 6 odst. 2 ZDP.

zjednodušuje správu daní a činí ji více transparentní, u nás zůstává závazné posouzení aplikovatelné jen na relativně menší okruh případů, na jakýsi omezený *numerus clausus* představovaný sedmi situacemi dotýkajícími se daně z příjmů a jednou situací týkající se daně z přidané hodnoty.²⁶⁸

Ve srovnání s některými cizími státy v České republice rovněž absentuje institut ovládané zahraniční společnosti (CFC) a s ním spojená možnost rozšíření daňového základu ovládající tuzemské právnické osoby o zisky ovládané zahraniční společnosti. V této souvislosti lze ovšem formulovat pochybnost, zda taková absence je jednoznačně na škodu české daňové soustavy, neboť pravidla CFC nepřispívají čistotě právního řádu vzhledem k tomu, že nerespektují princip teritoriality a podrobují zdanění příjmy nespádající ani do osobní, ani do věcné daňové jurisdikce příslušného státu, který taková pravidla využívá.

Provedená analýza mezinárodních aspektů zdanění v České republice a jejich legislativní základny naopak ukázala, že ve vztahu k některým institutům na zamezení vyhýbání se zdanění, zejména v přeshraničním měřítku, jsou české daňové předpisy moderní, na náležité výši a snesou srovnání s vyspělými státy světa. To se týká například institutu nízké kapitalizace, který po jistém tápání v devadesátých letech 20. století a zjevném excesu úpravy účinné po dobu roku 2008, v současnosti tvoří vyvážený systém příliš neomezující podnikatelské aktivity poplatníků daně z příjmů právnických osob a zároveň zabraňující očividným případům vyhýbání se zdanění. Rovněž právní úprava spřízněných osob (v dikci ZDP spojených osob) je velmi dobrá, srovnatelná s vyspělou cizinou a ve spojení s dalšími pravidly pro používání převodních cen tvoří solidní normativní základ pro spravedlivé

²⁶⁸ Viz následující tabulku.

Tabulka 3: Přehled typů závazných posouzení v českém daňovém právu:

ZDP

1.	§ 24a	Závazné posouzení způsobu rozdělení výdajů (nákladů), které nelze přiřadit pouze ke zdanitelným příjmům
2.	§ 24b	Závazné posouzení poměru výdajů (nákladů) spojených s provozem nemovité věci používané zčásti k činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, anebo k nájmu a zčásti k soukromým účelům, které lze uplatnit jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů
3.	§ 33a	Závazné posouzení skutečnosti, zda je zásah do majetku technickým zhodnocením
4.	§ 34e	Závazné posouzení skutečnosti, zda se jedná o výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje
5.	§ 38na	Závazné posouzení skutečnosti, zda daňovou ztrátu lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně
7.	§ 38nc	Závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami

ZDPH

1.	§ 47a	Závazné posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby daně
----	-------	--

nastavení daňových vztahů. V této souvislosti se naskytá jen otázka, zda posouzení a potvrzení správnosti cen používaných mezi spřízněnými osobami by mělo být i v České republice vyžadováno předem v podobě dokumentace o převodních cenách (tzv. *transfer pricing documentation* neboli TPD) vypracované a případně správci daně doložené před realizací předmětné transakce mezi spřízněnými osobami, jak tomu bývá v některých cizích zemích. Současný stav, kdy vypracování TPD předem je pouze doporučením a nikoli právní povinností poplatníků a samotná TPD přichází při správě daní do hry až později, v rámci důkazního břemene daňového subjektu, je pro poplatníky méně zatěžující, šetřící náklady a proto zajisté z jejich strany vítaný.

Na místě závěrečného shrnutí se autor nemůže ubránit povzdechu, spolu s klasiky, „*vita brevis, ars longa*“,²⁶⁹ tedy že život je krátký, avšak umění, tedy v daném případě umění pronikat do zákonitostí, principů a pravidel mezinárodního zdanění, je natolik dlouhé a košaté, že lidský život přesahuje. Teprve při zpracování této práce si autor plně uvědomil, nakolik rozsáhle a do hloubky by bylo potřeba se věnovat jednomu každému aspektu traktované problematiky, aby bylo možno prohlásit odborné a vědecké zpracování takového aspektu za úplné. Problematika mezinárodního zdanění nabízí tolik faset, tolik možných pohledů zkoumání, že žádná, byť sebeobsáhlejší práce je zdaleka nemůže pojmut všechny a že prostor pro jejich další zkoumání a zpracování je téměř bezbřehý. Autor proto považuje předloženou práci za pouhý drobný střípek z celkového zrcadla odrážejícího poznání problematiky mezinárodního zdanění, přičemž tato problematika pro něj představuje stálou výzvu k dalšímu zkoumání a vědecké a odborné práci.

²⁶⁹ Viz HIPPOCRATES. *The Aphorisms of Hippocrates: with translation into Latin and English by Thomas Coar.* A.J.Valpy, London, 1822, s. 1. Dostupné též [online] na <http://books.google.cz/books?id=_vPKvaXuU-0C&pg=PA1&source=gbp_toc_r&cad=3#v=onepage&q&f=false>, [cit. 29. 6. 2014] a také SENECA, L. A. *De brevitate vitae ad Paulinum.* Hermann Adolf Koch (ed.), J.C. Wohler, Ulm, 1884, s.1. Dostupné též [online] na <http://www.forumromanum.org/literature/seneca_younger/brev.html>, [cit. 29. 6. 2014].

SHRNUTÍ

Hospodářský život současné doby se vyznačuje vysokou mírou globalizace ekonomiky a stále se zvětšujícím objemem přeshraničních toků práce, zboží, služeb a kapitálu. V této situaci ovlivňují otázky mezinárodního zdanění nejen ojedinělé přeshraniční transakce vybraných typů subjektů, ale skutečně každodenní daňové vztahy velkého množství daňových subjektů, osob právnických i fyzických. Principy a zákonitosti mezinárodního zdanění pronikají stále ve větší míře i do roviny vnitrostátní a ovlivňují tvorbu daňových zákonů i každodenní aplikační praxi správců daně.

Mezinárodní aspekty zdanění se do vnitrostátních daňových vztahů promítají tehdy, je-li v daňovém vztahu přítomen určitý zahraniční prvek. Tento zahraniční prvek se může projevat na úrovni subjektu daňověprávního vztahu (např. poplatník – nerezident, stálá provozovna apod.) nebo na úrovni objektu (např. příjem se zdrojem v zahraničí), případně též na úrovni obsahu (např. daňová povinnost uložená cizím státem a nutnost ji v tuzemsku reflektovat pro účely zamezení dvojího zdanění např. metodou zápočtu). Zahraniční prvek v daňovém vztahu obvykle signalizuje nebezpečí vzniku mezinárodního dvojího zdanění, zapříčiněného paralelním a principiálně z vnějšku neomezeným výkonem daňové suverenity různých států. Právě střet daňových suverenit jednotlivých států a z něj vyplývající mezinárodní dvojí zdanění, které je obecně považováno z řady zejména ekonomických důvodů za nežádoucí, ale v některých případech i mezinárodní dvojí nezdanění, které ohrožuje příjmovou stránku veřejných rozpočtů a je popřením zásady daňové spravedlnosti, vede k potřebě se mezinárodnímu zdanění důkladně věnovat v řadě ustanovení jak vnitrostátního, tak i mezinárodního práva.

Střet daňových suverenit různých států může probíhat v rovině konfliktu jejich osobních daňových jurisdikcí, tedy ohledně toho, koho považují za svého daňového rezidenta podrobeného neomezenému zdanění (duální rezidence), dále v rovině konfliktu osobní a věcné daňové jurisdikce, tedy ve vztahu k situaci, kdy příjem poplatníka, který je rezidentem v jednom státu, má svůj zdroj v druhém státu, a konečně v rovině konfliktu věcných daňových jurisdikcí, tedy v situaci, kdy jeden příjem má svůj zdroj na území každého z obou dotčených států (duální zdroj příjmů).

K odstranění střetu daňových jurisdikcí lze využít norem vnitrostátního daňového práva i norem práva mezinárodního, zejména smluv o zamezení dvojího zdanění. Tyto daňové smlouvy odstraňují duální daňovou rezidenci poplatníků uplatňováním pomocných kritérií vedoucích k vyloučení jednoho z daňového rezidentství. U konfliktu osobní a věcné daňové

jurisdikce, tedy simultánního zdanění ve státu domicilu i státu zdroje spočívá řešení nejprve ve smluvním uplatnění hraničních určovatелů, na základě kterých jsou přiřazena zdaňovací práva jednomu nebo druhému smluvnímu státu anebo zůstávají oběma. V případech, kdy přiřazení zdaňovacích práv nevedlo k odstranění konfliktu jurisdikcí, tedy k eliminaci dvojího zdanění, nastupují smluvně určené metody k zamezení dvojího zdanění. U těchto metod je v posledních několika desetiletích patrný zřetelný posun od metody vynětí k metodě zápočtu a v rámci metody zápočtu pak od zápočtu plného k zápočtu prostému, který v současnosti představuje dominantně používanou metodu k zamezení dvojího zdanění.

Tvárnost daňové soustavy v České republice prošla za posledních 25 let výraznými změnami. Do daňových předpisů i aplikační praxe správců daně se postupně dostaly a stále dostávají nové daňověprávní instituty, které mají svůj původ právě v oblasti mezinárodního zdanění. Českému daňovému právu dříve neznámé instituty, jako jsou např. servisní stálá provozovna, reklasifikace úroků na dividendu, místo vedení jako rozhodující ukazatel daňové rezidence právnických osob, závazná posouzení apod. pronikají do tuzemských daňových předpisů a stávají se jejich organickými prvky. Totéž platí pro daňové instituty zaváděné u nás v důsledku transpozice evropského práva (zde se jedná např. o osvobození dividend, úroků a licenčních poplatků od daně mezi některými spřízněnými osobami, striktní daňová neutralita fúzí a jiných typů přeměn obchodních korporací, zavedení institutu platebního zprostředkovatele apod.) nebo reflexe judikatury ESD a SDEU v daňových věcech (např. přiznání nároku na slevu na dani i některým nerezidentům – fyzickým osobám, které jsou rezidenty jiného členského státu Evropské unie).

Zatímco u většiny aspektů mezinárodního zdanění jsou právní úprava i praxe správců daně v České republice srovnatelné s vyspělými státy světa, v ojedinělých případech se přístup České republiky k řešení daňových situací se zahraničním prvkem liší od řešení, s nimiž se lze setkat v mnoha hospodářsky rozvinutých státech světa. To se týká např. extenzivního uplatňování institutu stálé provozovny na případy servisních stálých provozoven v České republice, na omezené využití institutu závazného posouzení jen na zákonem vypočítaných méně než 10 daňových situací, dále na absenci institutu ovládané zahraniční společnosti a jejího zdanění v České republice, jakož i na absenci specifické výstupní daně při pozbytí českého daňového rezidentství. Ne všechny tyto odchylky však je nezbytně nutno považovat za nedostatky české daňové soustavy.

SUMMARY

Economic life of the current period is marked by high level of globalization of the economy and ever growing volume of cross-border flows of labor, goods, services and capital. In this situation, issues of international taxation affect not only sporadic cross-border transactions of selected types of subjects but virtually daily tax relations of large numbers of tax subjects, legal entities and individuals. Principles and regularities of international taxation are spreading in an ever growing extent into the intrastate level and are influencing the production of tax laws and everyday application practice of tax administrators.

International aspects of taxation project into intrastate tax relations when there is a certain foreign element present in the tax relation. Such foreign element can show on the level of the subject of a tax relation (e.g. a non-resident taxpayer, permanent establishment, etc.), or the object (e.g. foreign-sourced income), or as the case may be, the tax relation content (e.g. tax liability imposed by a foreign state and the necessity to reflect it in the inland for the purposes of prevention of double taxation, e.g. by a credit method). A foreign element in the tax relation usually indicates the danger of emergence of international double taxation, caused by the parallel (and principally unlimited from the outside) exercise of tax sovereignty of different states. It is the conflict of tax sovereignties of individual states and the international double taxation stemming therefrom, which are considered for many, mainly economic, reasons undesirable, but in some cases it is also the international double non-taxation, which compromises the revenue side of public budgets and which represents the negation of the principle of tax justice, that give rise to the necessity to deal with international taxation in multiple provisions of both domestic and international law.

The clash of tax sovereignties of different states may occur on the level of a conflict of their personal tax jurisdictions, i.e. in respect of whom the states consider their respective tax resident that is subject to unlimited taxation (dual residence), or on the level of a conflict of personal jurisdiction and subject-matter jurisdiction, i.e. in respect of the situation when the income of a taxpayer who is resident in one state, has its source in the other state, or finally on the level of a conflict of subject-matter jurisdictions, i.e. in the situation when one and the same income is deemed to have its source in the territory of each of the two involved states (dual source of income).

In order to eliminate the clash of tax jurisdictions, norms of inland tax law or of international law, in particular treaties on prevention of double taxation may be used. Tax treaties eliminate dual tax residence of taxpayers by applying auxiliary criteria leading to the

exclusion of one of the tax residences. In the case of the conflict of personal and subject-matter tax jurisdictions, i.e. in simultaneous taxation in the state of the domicile and the state of the source, the solution resides first in the treaty application of border determiners on the basis of which taxation rights are assigned to one or the other state or to both of them. In the cases when the assignation of taxation rights has not made the conflict of jurisdictions disappear, that is has not caused the elimination of double taxation, the methods of elimination of double taxation determined by the treaties are called to operation. In these methods an apparent shift from the exemption method to the credit method can be observed during the past few decades, and within the credit method a shift from full credit to simple credit can be seen. The simple credit method nowadays represents the predominantly used method of elimination of double taxation.

The character of the tax system in the Czech Republic has undergone remarkable changes in the past 25 years. New institutions of tax law originating in the area of international taxation have been enriching Czech tax laws and application practice. Institutions originally unknown to Czech law, such as the service permanent establishment, reclassification of interest to dividend, place of management as a decisive determinant of tax residence of legal entities, advance rulings, etc. have been spreading into Czech tax regulations and becoming integral elements thereof. The same applies to tax institutions introduced in the Czech Republic as a result of implementation of European law (e.g. exemption of dividends, interest and royalties from tax between certain affiliated persons, strict tax neutrality of mergers and other types of transformations of business corporations, introduction of paying agent, etc.), or as a result of reflection of judicature of the European Court of Justice and the Court of Justice of the European Union in tax matters (e.g. granting the entitlement to tax rebate also to some non-resident individuals who are resident in another EU member state).

While in connection with most aspects of international taxation the legal regulations and tax administrators' practice in the Czech Republic are comparable with developed countries of the world, in sporadic cases the approach of the Czech Republic to the solution of tax situations with a foreign element differs from that which can be encountered in many economically developed countries of the world. This applies, for example, to extensive application of the institution of permanent establishment on cases of service permanent establishments in the Czech Republic, limited usage of the institution of advance ruling in less than 10 tax situations enumerated by law, the absence of the institution of controlled foreign corporation and its taxation in the Czech Republic, as well as the absence of specific exit tax

applicable in cases of loss of Czech tax residence. Not all of these deviations, however, are necessarily to be considered as deficiencies of the Czech tax system.

SEZNAM PŘÍKLADŮ, SCHÉMAT A TABULEK

PŘÍKLAD 1:	12
PŘÍKLAD 2	16
PŘÍKLAD 3	20
PŘÍKLAD 4	21
PŘÍKLAD 5	27
PŘÍKLAD 6	28
PŘÍKLAD 7	29
PŘÍKLAD 8	30
PŘÍKLAD 9	31
PŘÍKLAD 10	34
PŘÍKLAD 11	36
PŘÍKLAD 12	78
PŘÍKLAD 13	78
PŘÍKLAD 14	78
PŘÍKLAD 15	79
PŘÍKLAD 16	79
PŘÍKLAD 17	80
PŘÍKLAD 18	85
PŘÍKLAD 19	132
PŘÍKLAD 20	135
PŘÍKLAD 21	143
SCHÉMA 1	10
SCHÉMA 2	35
SCHÉMA 3	37
TABULKA 1	90
TABULKA 2	141
TABULKA 3	141

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

A. Monografie a neperiodické publikace:

ALEŠ, J. *Dvoji zdanění v zahraničním obchodě*. Druhé přepracované a rozšířené vydání. Československá obchodní a průmyslová komora, Praha, 1991. ISBN 80-7003-204-9.

AMORETTI, O. *Treaty Shopping. Probleme und mögliche Lösungen*. GRIN Verlag GmbH, München, 2008. ISBN 978-3-640-12704-7.

ARNOLD, B. J., McINTYRE, M. J. *International Tax Primer*. Second Edition. Kluwer Law International, The Hague, 2002. ISBN 90-411-8898-3.

ÁRVAY, Z. *The Methods to avoid Double Taxation in the light of the EC Treaty*. In: AIGNER, H.-J., LOUKOTA, W. (eds.). *Source Versus Residence in International Tax Law*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien 2005. ISBN 3-7073-0764-6.

BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava, EPOS, 2010. ISBN 978-80-8057-851-0.

BEISER R.: *Die Einmalterfassung und das arm's length-Prinzip im Gemeinschaftsrecht und die Folgen für Zinsschranken und Funktionsverlagerungen*. In: BRÄHLER, G., LÖSEL, CH. *Deutsches und internationales Steuerrecht. Gegenwart und Zukunft. Festschrift für Christiana Djanani*. Gabler/GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden, 2008. ISBN 978-3-8349-1322-7.

BLACK, H. C. et al. *BLACK'S LAW DICTIONARY. Definitions of the Terms and Phrases of American and English Jurisprudence, Ancient and Modern*. Sixth Edition. West Publishing Co. St. Paul, 1990. ISBN 0-314-77165-4.

BRÄHLER, G. *Internationales Steuerrecht*. 7. Auflage. Springer Gabler, Wiesbaden, 2012. ISBN 978-3-8349-3514-4.

CRACEA, A. (ed.). *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version – 2010 and Key Tax Features of Member Countries 2013*. OECD, Paris, 2010 and IBFD, Amsterdam, 2013. ISBN 978-90-8722-204-8.

ENGELN, F. A. *Interpretation of Tax Treaties Under International Law*. IBFD Publications BV, Amsterdam, 2004. ISBN 90-76078-72-6.

GALEA, E. *Trends in the Methods of Avoiding Double Taxation*. In: STEFANER, M., ZÜGER, M. (eds.). *Tax Treaty Policy and Development*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien, 2005. ISBN 3-7073-0765-4.

HAASE, F. *Internationales und Europäisches Steuerrecht*. 3. Auflage. C. F. Müller Verlag, Heidelberg, 2011. ISBN 978-3-8114-9807-5

HATTINGH, J. *The Origins of Model Tax Conventions: 19th Century German Tax Treaties and Laws concerned with the Avoidance of Double Taxation*. In: TILEY, J. (ed.). *Studies in the History of Tax Law*, vol. 5. Hart Publishing, Oxford, 2013. ISBN 978-1-84946-224-2.

HIPPOCRATES. *The Aphorisms of Hippocrates: with translation into Latin and English by Thomas Coar.* A.J.Valpy, London, 1822. Dostupné též [online] na http://books.google.cz/books?id=vPKvaXuU-0C&pg=PA1&source=gbs_toc_r&cad=3#v=onepage&q&f=false, [cit. 29. 6. 2014]

ROGERS-GLABUSH, J. (ed.). *IBFD International Tax Glossary*. Sixth revised edition. The International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 2009. ISBN 978-90-8722-057-0.

KEMMEREN, E.C.C.M. *Principle of Origin in Tax Conventions: A Rethinking of Models*. Pijnenburg, 2001, ISBN 978-9-07611-535-1.

KOTÁB, P. *Kapitola XIV. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění*. In: BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Nakladatelství C. H. Beck, Praha 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.

LANG, M. *Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*. 2., überarbeitete Auflage. Linde Verlag Ges.m.b.H., Wien, 2002. ISBN 978-3-70730-270-7.

LANG, M. et al. (eds.). *Multilateral Tax Treaties. New Developments in International Tax Law*. Kluwer Law International Ltd., London, 1998. ISBN 90-411-0704-5.

LANG, R. *Income from Immovable Property: Article 6 par.1 OECD Model Convention in the Light of Equity*. In: AIGNER, H.-J., LOUKOTA, W. (eds.). *Source Versus Residence in International Tax Law*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien 2005. ISBN 3-7073-0764-6.

LONCAREVIC, I. *Economic relevance of Double Taxation Conventions*. In: STEFANER, M., ZÜGER, M. (eds.). *Tax Treaty Policy and Development*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien, 2005. ISBN 3-7073-0765-4.

LYONS, S. M. (ed.). *International Tax Glossary*. Revised 3rd edition. The International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1996. ISBN 90-70125-85-4.

MILLER, A., OATS, L. *Principles of International Taxation*. Tottel Publishing Ltd., Haywards Heath, 2006. ISBN 978-1-84592-327-3.

MILLER, A., OATS, L. *Principles of International Taxation*. Third Edition. Bloomsbury Professional, Haywards Heath, 2012. ISBN 978-1-84766-879-0.

NESTMAN, M. *Change of Residence by Natural Persons in the Light of the EC Freedoms*. In: AIGNER, H.-J., LOUKOTA, W. (eds.). *Source Versus Residence in International Tax Law*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien, 2005. ISBN 3-7073-0764-6.

RÄDLER, A. *Most-Favored-Nation Concept in Tax Treaties*. In: LANG, M. et al. (eds.). *Multilateral Tax Treaties. New Developments in International Tax Law*. Kluwer Law International Ltd., London, 1998. ISBN 90-411-0704-5.

REK, R., BRÜCK, M., LEBERMEIER, A., PACHE, S. *Internationales Steuerrecht in der Praxis*. Gabler/GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden, 2008. ISBN 978-3-8349-0473-7.

ROHATGI, R. *Basic International Taxation, Volume One, Principles of International Taxation*. Second Edition. BNA International Inc., London, 2005. ISBN 978-0-906524-10-7.

ROHATGI, R. *Basic International Taxation, Volume Two: Practice of International Taxation*. Second Edition, BNA International, London, 2007. ISBN 978-0-906524-11-4.

ROMSTORFER, R. *Capital Export and Capital Import Neutrality in Tax Treaties*. In: STEFANER, M., ZÜGER, M. (eds.). *Tax Treaty Policy and Development*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien, 2005. ISBN 3-7073-0765-4.

SENECA, L. A. *De brevitate vitae ad Paulinum*. Hermann Adolf Koch (ed.), J.C. Wohler, Ulm, 1884. Dostupné též [online] na <http://www.forumromanum.org/literature/seneca_younger/brev.html>, [cit. 29. 6. 2014].

SEPTRIADI, D. *Tax Treaty Negotiation*. In: STEFANER, M., ZÜGER, M. (eds.). *Tax Treaty Policy and Development*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien, 2005. ISBN 3-7073-0765-4.

SEMENYUCHENKO, V. *Arten der Steuerpflicht im deutschen Steuerrecht*. [eBook]. GRIN Verlag, München, 2004. ISBN 978-3-638-38317-2.

SHAH, M. *Trends in the Application of Anti-Avoidance Concepts in Tax Treaties*. In: STEFANER, M., ZÜGER, M. (eds.). *Tax Treaty Policy and Development*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien, 2005. ISBN 3-7073-0765-4.

SCHAUMBURG, H. *Internationales Steuerrecht: Außensteuerrecht - Doppelbesteuerungsrecht*. 3. Auflage. Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2011. ISBN 978-3-504-26022-4.

SHELLEKENS, M. (ed.). *European Tax Handbook 2014*. 25th annual edition. IBFD, Amsterdam, 2014. ISBN 978-90-8722-241-3.

SCHWARZENHOFER, R. *Dual Resident Companies in International Tax Law*. In: AIGNER, H.-J., LOUKOTA, W. (eds.). *Source Versus Residence in International Tax Law*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien, 2005. ISBN 3-7073-0764-6.

SIMONTACCHI, S. *Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention: With Special Regard to Immovable Property*. Kluwer Law International Ltd., London, 2007. ISBN 978-9-04112-5-491.

SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmu. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmu*. Praha, ASPI, a.s., 2006. ISBN 80-7357-160-9.

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 5. aktualizované a přepracované vydání. Linde Praha a.s., Praha, 2012. ISBN 978-80-7201-881-9.

TAFERNER, M. *Source versus Residence Principle Artistes and Sportsmen*. In: AIGNER, H.-J., LOUKOTA, W. (eds.). *Source Versus Residence in International Tax Law*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien 2005. ISBN 3-7073-0764-6.

TEPLY, L. L. *Legal Negotiation in a Nutshell*. West Publishing Co., Thomson / West, 2005. ISBN 978-0-31415-4-170.

TŮMA, J., BÁČA, J. *Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění*. Management Press, Praha, 1994. ISBN 80-85603-58-6.

VOGEL, K. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD-, UN-, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital, with Particular Reference to German Treaty Practice*. 3rd edition. Kluwer Law International Ltd., London, 1997. ISBN 978-9-04110-8-920.

WAITZ-RAMSAUER, K. *Associated Companies – The subsidiary as a distribution company*. In: AIGNER, H.-J., LOUKOTA, W. (eds.). *Source Versus Residence in International Tax Law*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien 2005. ISBN 3-7073-0764-6.

WIESMANN, B. *Ursachen und Vermeidung von Doppelbesteuerung* [eBook]. GRIN Verlag, München, 2012. ISBN 978-3-656-33857-4.

ZAPATA, E. M. *The Impact of the OECD on Tax Treaties*. In: STEFANER, M., ZÜGER, M. (eds.). *Tax Treaty Policy and Development*. Linde Verlag Wien Ges. m. b. H., Wien, 2005. ISBN 3-7073-0765-4.

B. Časopisy a periodika:

ANDERSON, M. *The roller-coaster income tax*. The Public Interest. Issue No. 50 - Winter 1978. National Affairs, Inc., Washington, D.C., 1978. Dostupné také [online] na http://www.nationalaffairs.com/doclib/20080528_197805002therollercoasterincometaxmartinanderson.pdf [cit. 23. 6. 2014].

DAGAN, T. *The Tax Treaties Myth*. Journal of International Law and Politics, Vol. 32, No. 939 (2000), New York University, New York, 2000. ISSN 0028-7873. Dostupné také [online] na http://papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm/SSRN_ID379181_code030211140.pdf?abstractid=379181&mirid=3 [cit. 12. 6. 2014].

GRAVELLE, J. G. *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion*. National Tax Journal, Vol. LXII (2009), No. 4. National Tax Association, Washington, D.C., 2009. ISSN 0028-0283. Dostupné také [online] na [http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/175d710dffc186a385256a31007cb40f/4707a3ca898d5bc98525769a006f8ec5/\\$FILE/Article%2007-Gravelle%28F%29.pdf](http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/175d710dffc186a385256a31007cb40f/4707a3ca898d5bc98525769a006f8ec5/$FILE/Article%2007-Gravelle%28F%29.pdf), [cit. 24. 6. 2014].

GRÚŇ, L. *Problematika dvojitého medzinárodného zdanenia*. Justičná revue, Ministerstvo spravodlivosti Slovenskej republiky, Bratislava, roč. 2010, č. 1. ISSN 1335-6461.

CHIRELSTEIN, M. A. *Fruit-Tree and the Ordinary Income Base*. University of Bridgeport Law Review, č. 1/1980 (Volume 1), University of Bridgeport Law Review Association, Bridgeport, 1980. ISSN 0735-2832. Dostupné též [online] na <http://www.quinnipiac.edu/prebuilt/pdf/SchoolLaw/LawReviewLibrary/03_1UBridgeportLRev1%281980%29.pdf> [cit. 24. 6. 2014].

KINGSON, C. I. *The Coherence of International Taxation*. Columbia Law Review, New York, 1981, roč. 81, č. 6. ISSN 0010-1958.

VAN RAAD, C. *Interpretation and Application of Tax Treaties by Tax Courts*. European Taxation 1/1996 (36), IBFD, Amsterdam, 1996. ISSN 0014-3138

VOGEL, K. *Worldwide vs. Source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments (Part 1)*. Intertax, 1988., roč. 16, č. 8/9, Kluwer Law International BV, Alphen aan den Rijn. ISSN 0165-2826.

VOGEL, K., PROKISCH, R. *General Report – Interpretation of Double Taxation Conventions*. In: IFA. *Cahiers de droit fiscal international*. Vol. 78a. Kluwer, The Hague, 1993. ISSN 0168-0455.

C. Internetové zdroje:

ACTIONAID. *Addicted to tax havens: The secret life of FTSE 100*. ActionAid, London, 2011, [online]. Dostupné na: <http://www.actionaid.org.uk/doc_lib/addicted_to_tax_havens.pdf>, [cit. 10. 5. 2013].

BLONIGEN, B. A., DAVIES, R. B. *Do Bilateral Tax Treaties Promote Foreign Direct Investment?* NBER Working Paper 8834. National Bureau of Economic Research, Cambridge, 2002, [online]. Dostupné na <<http://www.nber.org/papers/w8834.pdf>>, [cit. 12. 6. 2014].

BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN. *Monatbericht 01.2004*. Berlin, 2004. [online]. Dostupné na <http://www.hk24.de/linkableblob/366034/.1/data/Doppelbesteuerungsabkommen_-_Einfuehrung-data.pdf;sessionId=D035E0CE187F8412F95507619ECBECF3.repl2>, [cit. 22. 3. 2014].

DELOITTE. *Guide to Controlled Foreign Company Regimes*. Deloitte Touche Tohmatsu Limited, London, 2014, [online]. Dostupné na <<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-guide-to-cfc-regimes-210214.pdf>>, [cit. 29. 6. 2014].

EUBUSINESS. *EU to clamp down to tax evasion*. EUbusiness Ltd., Richmond, 2012, [online]. Dostupné na: <<http://www.eubusiness.com/news-eu/economy-tax-law.l81>>, [cit. 10. 5. 2013].

HOBBS, T. *De Cive or The Citizen, The Epistle Dedicatory*. London 1651, Appleton-Century-Crofts, Inc., New York, 1949. Dostupné také [online] na <<https://archive.org/stream/deciveorcitizen00inhobb#page/n39/mode/2up>> [cit. 25.4.2014].

JOGARAJAN, S. *The Conclusion And Termination Of The 'First' Double Taxation Treaty*. Příspěvek na konferenci Australasian Tax Teachers Association (16-18 January 2012), The University of Sydney, Sydney, 2012 [online]. Dostupné na http://sydney.edu.au/law/parsons/ATTA/docs_pdfs/conference_papers/The_Conclusion_and_termination_of_the_first_double_taxation_treaty.pdf, [cit. 15. 5. 2014].

KANDUTH-KRISTEN, S., KOFLER, G. *Internationales Steuerrecht: Das OECD-Musterabkommen*. Johannes Kepler Universität Linz, 2005, [online]. Dostupné na http://www.steuerrecht.jku.at/steuerrecht/de/elemente_site/lehre/2006/IntStR/OECD-MA%20Kofler.pdf [cit. 17. 4. 2014].

LAFFER, A. *The Laffer Curve: Past, Present, and Future*. The Heritage Foundation 2014 [online.] Dostupné na <http://www.heritage.org/research/reports/2004/06/the-laffer-curve-past-present-and-future> [cit. 2. 7. 2014].

OECD. *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*. Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris, 1998 [online]. Dostupné na <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>, [cit. 26. 6. 2014].

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Clarification of the Meaning Of "Beneficial Owner" in the OECD Model Tax Convention. Discussion Draft*. OECD, Paris, 2011, s. 6, [online]. Dostupné na: <http://www.oecd.org/tax/treaties/47643872.pdf>, [cit. 23. 4. 2014].

UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAMME. Human Development Reports. Human Development Index (HDI). UNDP Human Development Report Office, New York, 2014. [online]. Dostupné na <http://hdr.undp.org/en/content/human-development-index-hdi> [cit. 28.5.2014].

UNITED STATES CENSUS BUREAU. *U.S. Trade in Goods and Services - Balance of Payments (BOP) Basis*. [online], 08. 02. 2013. Dostupné na <http://www.census.gov/foreign-trade/statistics/historical/gands.txt>, [cit. 22. 3. 2014].

U.S. GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE. *INTERNATIONAL TAXATION: Large U.S. Corporations and Federal Contractors with Subsidiaries in Jurisdictions Listed as Tax Havens or Financial Privacy Jurisdictions*. U.S. Government Accountability Office, Washington, D.C. 2008, [online]. Dostupné na: <http://www.gao.gov/products/GAO-09-157>, [cit. 10. 5. 2013].

D. Právní předpisy a ostatní zdroje:

CONGRESS OF THE UNITED STATES, THE JOINT COMMITTEE ON TAXATION. *The U.S. International Tax Rules: Background and Selected Issues Relating to the Competitiveness of U.S. Businesses Abroad*. 14. 7. 2003. JCX-68-03, [online]. Dostupné na <http://www.jct.gov/x-68-03.pdf>, [cit. 15. 3. 2014].

GORDON, R. A. *Tax Havens and Their Use by United States Taxpayers - An Overview. A report to the Commissioner of Internal Revenue, the Assistant Attorney General (Tax Division) and the Assistant Secretary of the Treasury (Tax Policy)*. Department of the Treasury, Internal Revenue Service, Washington, D.C., 1981. Dostupné též [online] na <<https://archive.org/stream/taxhavenstheirus01gord#page/n0/mode/2up>> [cit. 29. 6. 2014].

League of Nations. Fiscal Committee. *London and Mexico model tax conventions : commentary and text*. League of Nations, Geneva, 1946. Series of League of Nations Publications Official No. C.88.M.88.1946.II.A.

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II (updated 22 July 2010)*. OECD Publishing, Paris, 2010. ISBN 978-92-64-17783-3 (webbook) [online]. Dostupné na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en> [cit. 12. 6. 2014].

OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010*, Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris, 2010. ISBN 978-9-26409-033-0. Dostupné též [online] na <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page1>, [cit. 17. 6. 2014].

Rozsudek ESD C-190/95 *ARO Lease BV v. Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam* [1997] ECR I-04383.

Rozsudek ESD C-264/96 *Imperial Chemical Industries plc (ICI) v Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*. [1998] ECR I-04695.

Rozsudek ESD C-324/00 *Lankhorst-Hohorst GmbH v Finanzamt Steinfurt*. [2002] ECR I-11779.

Rozsudek ESD C-298/05 *Columbus Container Services BVBA & Co v. Finanzamt Bielefeld* [2007] ECR I-1451.

Rozsudek ESD C-73/06 *Planzer Luxembourg Sàrl v. Bundes-zentralamt für Steuern* [2007] ECR I-05655.

Rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2013 čj. 5 Afs 34/2012 – 65.

Smlouva mezi Českou republikou a Libanonskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, podepsané dne 28. srpna 1997 v Praze a publikované pod č. 30/2000 Sb. m. s.

Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, publikovaná sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 100/2003 Sb. m. s.

Směrnice Rady č. 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy

Směrnice Rady č. 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států

United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, United Nations, Department of Economic & Social Affairs, New York, 2011, [online]. Dostupné na <http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf> [cit. 8. 2. 2014]

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

ANOTACE

Předložená disertační práce se zabývá mezinárodním zdaněním. Snaží se identifikovat základní principy a pravidla mezinárodního zdanění uplatňovaná obecně v různých zemích světa a zvláště se pak zaměřit na jejich přítomnost v českém pozitivním právu a aplikovatelnost v daňové praxi České republiky. Pozornost je věnována základním institutům mezinárodního zdanění, důvodům a příčinám mezinárodního dvojího zdanění a opatřením na jeho eliminaci, stejně tak jako nástrojům boje proti vyhýbání se zdanění a daňovým únikům. Jednotlivá opatření a nástroje jsou zkoumány nejprve v obecné rovině a následně z hlediska jejich uplatňování v podmínkách daňové soustavy České republiky. Je podán rozbor modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění a v některých případech je na příkladech demonstrováno, jak se ustanovení daňových smluv zavazujících Českou republiku od textu modelové smlouvy OECD liší. Práce vysvětluje některé principy mezinárodního zdanění na jednoduchých příkladech, čímž se otvírá možnost k jejímu využití i v pedagogické praxi.

ABSTRACT

The submitted dissertation thesis deals with international taxation. It attempts to identify basic principles and rules of international taxation applied generally in various countries of the world, and to focus particularly on their presence in the Czech positive law and their applicability in the Czech Republic. Attention is paid to essential institutions of international taxation, reasons and causes of international double taxation and measures of elimination of the same, as well as instruments of struggle against tax avoidance and tax evasion. Individual measures and instruments are examined first on the general level and then from the aspect of their application in the conditions of the tax system of the Czech Republic. An analysis of the OECD model treaty on prevention of double taxation is provided and in some cases examples are used to demonstrate how certain provisions of the tax treaties binding on the Czech Republic differ from the text of the OECD model treaty. The thesis explains certain principles of international taxation on simple examples, which opens the opportunity to use the thesis in pedagogical practice.

KLÍČOVÁ SLOVA

Mezinárodní zdanění; dvojí zdanění; daňové smlouvy; vyhýbání se zdanění

KEY WORDS

International taxation; double taxation; tax treaties; tax avoidance